

CARLOS ARAÚJO LEONETTI

**A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA NA
CONSTITUIÇÃO DE 1988**

**DISSERTAÇÃO APRESENTADA, JUNTO AO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO
EM DIREITO – CPGD DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA.
COMO REQUISITO À OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM DIREITO.**

ORIENTADOR: PROF. DR. ÍNDIO JORGE ZAVARIZI

FLORIANÓPOLIS

1998

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

A DISSERTAÇÃO

**“A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA A PARTIR DA
CONSTITUIÇÃO DE 1988”,**

ELABORADA POR

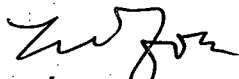
CARLOS ARAÚJO LEONETTI,

**E APROVADA POR TODOS OS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA, FOI
JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE**

MESTRE EM DIREITO.

FLORIANÓPOLIS, 15 DE DEZEMBRO DE 1998.

BANCA EXAMINADORA:


Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizi
Presidente


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Membro


Prof. Dr. Silvio Dobrowolski
Membro

Prof. MSc. Humberto Pereira Vecchio
Suplente


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Coordenador do Curso

NOTA:

A aprovação do presente trabalho acadêmico não significa o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora ou do CPGD – UFSC à ideologia que o fundamenta ou que nele é exposta.

Esta dissertação é dedicada a todos os que acreditam no direito como poderoso instrumento de transformação da sociedade, de realização da justiça social e de consolidação da democracia.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor ÍNDIO JORGE ZAVARIZI, que me ministrou as primeiras letras do Direito Tributário, ainda no curso de graduação e de quem tive o privilégio de ser, novamente, aluno, no curso de pós-graduação, bem como, sobretudo, de tê-lo como Orientador nesta dissertação, pela amizade, paciência e carinho com que sempre me distinguiu.

Aos demais Professores que, ao ministrarem disciplinas no programa de mestrado, colaboraram para minha formação, em especial, à Professora Doutora OLGA MARIA BOSCHI AGUIAR DE OLIVEIRA, e aos Professores Doutores CESAR LUIZ PASOLD, JOSÉ ALCEBÍADES DE OLIVEIRA JÚNIOR, SÍLVIO DOBROWOLSKI E UBALDO CÉSAR BALTHAZAR.

Ao Professor Doutor FERNANDO NORONHA, meu mestre no curso de graduação em Direito e na Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina, pelos incentivos para que trilhasse a carreira do magistério e buscasse o tão almejado título de Mestre em Direito.

A todos os meus colegas, professores, servidores técnico-administrativos e acadêmicos, do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC, cujo corpo docente tenho orgulho de integrar, pelo apoio recebido.

Ao Professor OSWALDO ANTÔNIO FURLAN, pela paciente, competente e criteriosa revisão dos originais.

Finalmente, à minha esposa, Rosana, mestranda, como eu, na UFSC, e a meus filhos, Isabel e Fábio, razão de meu viver, pelos incentivos e pela indispensável tolerância em face das horas de convívio que lhes foram roubadas.

RESUMO

O objeto desta dissertação é o exame da contribuição de melhoria na Constituição brasileira de 1988 pelo qual o Autor buscará traçar o perfil atual dessa exação. Para tanto, procurar-se-á situar tanto a Constituição quanto os tributos, e, dentre estes, de forma especial, a contribuição de melhoria, sob a ótica histórica e político-jurídica.

Partir-se-á dos conceitos de Constituição e de Estado, intimamente associados, até chegar-se às Constituições brasileiras e, especificamente, à de 1988. Em seguida, mostrar-se-á qual o tratamento que esta Carta Política confere à matéria tributária em geral, destacando-se alguns princípios constitucionais e a regras de discriminação das competências tributárias dos diversos entes políticos que compõem a Nação.

Num segundo momento, tentar-se-á dissecar o tributo, de tal forma que revele suas origens, sua natureza jurídica e, por último, as espécies existentes no sistema brasileiro.

Mais adiante, tratar-se-á, especificamente, da contribuição de melhoria, traçando-se seu histórico, no país e no estrangeiro, mostrando-se como as diversas Constituições brasileiras abordaram o tema, até chegar-se ao perfil atual deste tributo, no Brasil, a partir da Constituição de 1988, descrevendo-se seus principais elementos estruturais.

Finalmente, formular-se-ão as principais conclusões a que este estudo chegou, inclusive no tocante a medidas que possam estimular o incremento do uso deste tributo no Brasil que, como se sabe, ainda é bastante restrito.

Espera-se que o presente trabalho possa ser útil para melhorar a compreensão da contribuição de melhoria enquanto tributo e, principalmente, como instrumento de justiça social em nosso país.

ABSTRACT

The present study examines the betterment tax of the 1988 Brazilian Constitution among its design.

To fulfill this goal, we situate the Constitution and tributes, specially, the betterment tax, under the historical and juridical-political view.

We start from the closely related concepts of Constitution and State, towards the Brazilian Constitutions, particularly, the one issued in 1988.

Afterwards, we show the treatment given to taxation in general in the 1988 Constitution, emphasising some Constitutional principles and rules about the tax power of some national political entities.

In a second moment, we dissect tax, in order to reveal its origin, juridical nature and types in the Brazilian tax system.

Later, we not only analyze the betterment tax, tracing its history, in the world, and in Brazil, in order to show the ways the different Brazilian Constitutions approach this theme, until the design it has nowadays is reached after the 1988 Constitution, but also describe its main structural elements.

Finally, we announce the most important conclusions of this study, including the possible providences enable to improve the betterment tax usage in Brazil, which is still too small.

We deeply hope this dissertation can be useful to a better comprehension of the betterment tax as a tax, and, mainly, as a social justice tool, in our country.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| 1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 | 12 |
| 1.1 Introdução | 12 |
| 1.2 A Constituição brasileira de 1988 | 19 |
| 1.3 Normas constitucionais | 27 |
| 1.4 Princípios constitucionais tributários | 39 |
| 1.4.1 Introdução | 39 |
| 1.4.2 Princípio da legalidade ou da reserva legal | 40 |
| 1.4.3 Princípio da anterioridade tributária | 46 |
| 1.4.4 Princípio da irretroatividade tributária | 51 |
| 1.4.5. Princípio da igualdade tributária | 53 |
| 1.4.6. Princípio da vedação de tributo confiscatório | 56 |
| 1.5 Discriminação constitucional das competências tributárias | 59 |

| | |
|---|-----|
| 2 OS TRIBUTOS | 65 |
| 2.1 Origens | 65 |
| 2.2 Natureza jurídica | 66 |
| 2.3 Espécies tributárias no Brasil | 72 |
| 3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA | 84 |
| 3.1 Histórico | 87 |
| 3.2 A contribuição de melhoria nas Constituições brasileiras | 94 |
| 3.3 O perfil da contribuição de melhoria no Brasil após a Constituição de 1988 | 107 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 122 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 124 |

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por tema “A contribuição de melhoria a partir da Constituição de 1988.” Nela, procurar-se-á situar este importante instituto jurídico-tributário no contexto da atual Carta Política brasileira, após demonstrar-se as origens, e a essência mesmo, da exação.

Basicamente, as questões que se tentará responder, neste trabalho, podem ser assim resumidas:

- a) Qual é o perfil da contribuição de melhoria, no Brasil, após o advento da Constituição de 1988? É o mesmo sob a égide da Carta anterior (nas três redações em que esta abordou o tributo) ou houve mudança(s)? Qual(is)?
- b) Os arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional - CTN e as disposições do Decreto-lei 195/67 são compatíveis com a atual Constituição?

Por outro lado, as hipóteses que procurarão ser demonstradas ao longo desta dissertação, são:

- a) Não houve alteração do perfil da contribuição de melhoria, com o advento da Constituição de 1988, no que respeita a fato gerador, base de cálculo e contribuintes;
- b) Os arts. 81 e 82 do CTN e as normas contidas no Decreto-lei 195/67 foram recepcionadas pela Carta de 1988, permanecendo em vigor até que venham a ser revogadas, expressa ou tacitamente, por lei complementar, nos termos do disposto no art. 146, III, da Constituição.

A elaboração do presente trabalho se justifica em virtude de não serem pacíficas, na doutrina e na jurisprudência, as hipóteses que se pretende demonstrar, no que tange à existência, ou não, de inovações, em sede de contribuição de melhoria, trazidas pela Constituição de 1988.

Com efeito, é preciso esclarecer qual é, ou quais podem ser, o(s) fato(s) gerador(es) da contribuição de melhoria, no Brasil; ou seja, basta que o Poder Público realize uma obra pública para poder exigí-la? Ou é necessário que desta obra pública decorra benefício para alguns indivíduos? Que benefícios serão estes, a justificar a cobrança da exação? Exigir-se-á, ou não, a valorização dos imóveis situados na zona de influência da obra? Há limite individual para o valor do tributo? Qual é? E limite total?

Vê-se, portanto, que há, atualmente, inúmeras e importantes perguntas sem resposta, sobre a matéria em foco.

Por outro lado, a importância da contribuição de melhoria no universo tributário vem sendo cada vez mais reconhecida, aqui e no estrangeiro, em face de suas especialíssimas características, somente encontradas nesta espécie de tributo.

Também não se pode olvidar que as dúvidas trazidas à baila, num primeiro momento, pela Emenda Constitucional 23/83 e, posteriormente, pela atual Carta Política, têm contribuído, sensivelmente, para a pequena utilização desta espécie tributária em nosso País, principalmente, se comparada com o uso que dela fazem outras Nações e com o seu (imenso) potencial de emprego no Brasil.

Assim, se o estudo científico desta exação sempre se mostrou justificável, tanto no Brasil como no exterior, pela sua própria natureza, um tanto exótica, até, com maior razão o faz agora, em que sérias e graves dúvidas a contaminam.

O método de abordagem utilizado, na elaboração deste trabalho, será o indutivo, enquanto que, o método de procedimento será o histórico.

A técnica de pesquisa predominante é a bibliográfica, com a indicação das respectivas fontes de consulta em notas de rodapé e ao final da dissertação.

A presente dissertação desenvolve-se em três momentos:

No primeiro, parte-se de noções a respeito das Constituições em geral, e das normas nelas contidas, até chegar-se à Carta Política brasileira de 1988 e ao tratamento que esta confere à matéria tributária. Este Capítulo é completado com o exame de alguns dos princípios constitucionais tributários e da repartição das competências para a instituição de tributos.

O segundo momento é dedicado ao estudo mais aprofundado do fenômeno tributário, no qual se procura demonstrar suas origens, natureza jurídica e espécies, no direito brasileiro.

No terceiro, busca-se traçar a trajetória da contribuição de melhoria, no mundo e no Brasil, desde suas mais remotas origens até os dias de hoje, passando-se pelo tratamento conferido ao tema pelas diversas Constituições brasileiras e concluindo com o atual perfil da exação, à luz da Carta de 1988.

Finalmente, após todas essas investigações, proceder-se-á a considerações finais.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

1.1 Introdução

Para José Afonso da SILVA, *“todo Estado tem constituição, que é o simples modo de ser do Estado”*.¹ Segundo esse autor, a Constituição pode ser conceituada como um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos e os limites de sua ação.²

Já Paulo BONAVIDES³ ensina que é preciso distinguir, no termo *Constituição*, duas concepções diversas: a material e a formal.⁴

“Do ponto de vista material, a Constituição é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição de competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. Tudo quanto for, enfim, conteúdo básico referente à composição e ao funcionamento da ordem

¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9.ed. 4 tir. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 39.

² Idem, ibidem.

³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 62-65.

⁴ Esta distinção, na verdade, também é aceita por José Afonso da SILVA, ob. cit., p. 42-43, que a apresenta sob a forma de classificação das Constituições quanto ao conteúdo.

*política exprime o aspecto material da Constituição.”*⁵ (Grifos do original.)

Sob a ótica meramente formal, Constituição é o diploma legal assim designado pelo órgão que o criou. Em outras palavras, do ponto de vista formal, qualquer norma que figure na Constituição de um Estado terá caráter constitucional, independentemente de seu conteúdo. Todavia, uma vez constando do texto constitucional e, mesmo que não verse matéria própria de Constituição, a norma somente poderá ser revogada ou alterada, mediante processo de alteração constitucional.⁶

KELSEN⁷, um dos maiores expoentes, de todos os tempos, da Teoria do Direito, via a Constituição, no seu sentido material, de forma mais estrita: a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais.⁸

Já a Constituição em sentido formal, para KELSEN⁹, conteria, além das normas que regulam a produção de normas gerais, *“normas que se referem a outros assuntos politicamente importantes e, além disso, preceitos por força dos quais as normas contidas neste documento, a lei constitucional, não podem ser revogadas, ou alteradas, pela mesma forma que as leis simples, mas somente através de processo especial submetido a requisitos mais severos.”*¹⁰

⁵ BONAVIDES, Paulo. ob. e loc. cit.

⁶ Idem, ibidem, p. 65.

⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 247.

⁸ Esta visão, aparentemente, estreita de KELSEN se justifica, no contexto da citação, porque que estava examinando a Constituição, unicamente, sob a ótica da *estrutura escalonada da ordem jurídica* (ob. cit., p. 246.)

⁹ KELSEN, Hans. ob. cit., p. 247.

¹⁰ De modo geral a alteração do texto constitucional (neste caso, de uma Constituição dita *rígida*), exige um processo legislativo mais complexo que o utilizado para revogação, ou modificação, das leis em geral. Neste sentido: BONAVIDES, Paulo, ob. cit., p. 66; SILVA, José Afonso da, ob. cit., p. 43.

Maria Helena DINIZ lembra que é da essência da Constituição limitar os poderes públicos, “*que não podem agir senão de acordo com ela*.”¹¹ Assim, na medida em que a Carta Magna¹² outorga poderes aos órgãos da Administração Pública, os limita, porque estes não podem agir com extrapolação das competências a si atribuídas.

Ferdinand LASSALE pregava que a verdadeira Constituição de um país está fundada nos fatores reais do poder que nele vigem e que “as constituições escritas não têm valor, nem são duráveis, a não ser que expressem fielmente os fatores do poder que imperam na realidade social.”¹³

Michel TEMER, por seu turno, vê a Constituição como a revelação do Estado¹⁴, este entendendo este como “*a sociedade soberana, surgida com a ordenação jurídica, cuja finalidade é regular globalmente as relações sociais de determinado povo fixo em dado território sob um poder*.”¹⁵

Já para Kelsen, o Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada.¹⁶ São suas as palavras:

“Como organização política, o Estado é uma ordem jurídica. Mas, nem toda ordem jurídica é um Estado. Nem a ordem jurídica pré-estadual (sic)”¹⁷ da sociedade primitiva, nem a ordem jurídica internacional supra-estadual (ou interestadual) (sic) representam um

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 13.

¹² Segundo DE PLÁCIDO E SILVA, **Vocabulário jurídico** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. v.1., p. 386, o uso da expressão *Carta Magna*, como sinônimo de Constituição, tem sua origem na antiga *patente* (ato real) passada por Henrique III, na Inglaterra, em 1225 e que estabeleceu as bases dos direitos e liberdades do povo inglês.

¹³ LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 3 ed. Trad. Walter Stönnner. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1995, p. 67.

¹⁴ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 1990, p. 18.

¹⁵ NOGUEIRA, Ataliba, *apud* TEMER, Michel, ob e loc. cit.

¹⁶ Kelsen, Hans. ob. cit., p. 317.

¹⁷ A expressão *pré-estadual* foi utilizada aqui (pelo tradutor dessa edição), no sentido de *pré estatal*.

*Estado. Para ser um Estado, a ordem jurídica necessita ter o caráter de uma organização no sentido estrito da palavra, quer dizer, tem de instituir órgãos funcionando segundo o princípio da divisão do trabalho para a criação e aplicação das normas que o formam; tem de apresentar um certo grau de centralização. O Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada”.*¹⁸

Carl SCHMITT já prefere entender o Estado como a “*unidade política de um povo*”.¹⁹ Para esse jurista, o Estado não tem uma Constituição, segundo a qual se forma e funciona a vontade estatal mas, antes, o Estado é a própria Constituição, na medida em que o Estado deixaria de existir se a Constituição, alma daquele, desaparecesse.²⁰

Este posicionamento de SCHMITT deve ser entendido a partir da distinção que ele faz entre Constituição e lei constitucional. A Constituição de um Estado, para SCHMITT consiste na decisão política fundamental deste Estado, assim entendida como a decisão sobre a espécie e a forma da unidade política, i. é, do próprio Estado, já preexistente.²¹ Como exemplos de Constituição, SCHMITT cita o ato de criação dos Estados Unidos da América, em 1776, bem como as revoluções sociais ocorridas na França em 1789 e na Rússia em 1917.

Já as leis constitucionais, que pressupõem a existência de uma Constituição (na acepção de SCHMITT) são todas as normas que, embora figurem, formalmente, na Constituição, não se referem à decisão política fundamental. Ou seja, as leis constitucionais assim se qualificariam apenas pelo formalismo ou rigidez que se lhes dificulta a alteração ou rebaixamento de status.²²

¹⁸ Kelsen, Hans. ob. e loc. cit.

¹⁹ SCHMITT, Carl. **Teoría de la Constitución**. Trad. Francisco Ayala. Ciudad de Mexico: Editora Nacional, 1970, p. 03.

²⁰ Idem, ibidem, p. 04.

²¹ Idem, ibidem, p. 23-24.

BONAVIDES lembra que, apesar de SCHMITT ter dado importante contribuição à teoria material da Constituição, não logrou eliminar, totalmente, de sua concepção constitucional, os aspectos jurídico e formal, ao contrário do que teria feito KELSEN com os elementos materiais do Direito, *“quando conduziu o formalismo às suas últimas consequências”*.²³

Dalmo de Abreu DALLARI anota que a maioria dos doutrinadores utiliza o termo Estado para se referir a *“todas as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram regras de convivência de seus membros”*.²⁴

Para Georges BURDEAU, no entanto, nem toda a sociedade politicamente organizada é um Estado. Para esse autor, com frequência se reconhece a existência de um Estado quando se está diante de um mero Poder.²⁵ Diz BURDEAU:

*“Ora, se o fenômeno do Poder é universal, nem por isso deixa de haver formas dele que não são estatais. É por causa de uma excessiva generosidade verbal que se qualifica de Estado a organização política que existiu entre os babilônios, os medas, ou os persas, ou ainda que se confere o mesmo título ao poder exercido por determinado chefe de tribo na Melanésia ou na África equatorial.(...) No Estado, o Poder reveste caracteres que se não acham alhures; o seu modo de enraizamento no grupo vale-lhe uma originalidade que se repercute sobre a situação dos governantes: a sua finalidade liberta-o da arbitrariedade das vontades individuais; o seu exercício obedece a regras que lhe limitam o perigo.”*²⁶

²² BONAVIDES, Paulo. ob. cit., p. 86.

²³ Idem, ibidem, p. 86.

²⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 46.

²⁵ BURDEAU, Georges. **O Estado**. Trad. Cascais Franco. Publicações Europa-América.(sem indicação de local e data), p. 23.

²⁶ Idem, ibidem, p. 23-24.

Hermann HELLER, por seu turno, vê o Estado como “*uma forma organizada de vida cuja Constituição se caracteriza, não só pela conduta normada e juridicamente organizada dos seus membros, mas, ainda, pela conduta não normada, embora normalizada, dos mesmos.*”²⁷

Segundo bem lembra Norberto BOBBIO²⁸, deve-se a MAQUIAVEL a popularização da palavra Estado.

Com efeito, MAQUIAVEL inicia sua obra clássica, *O Príncipe*, assim:

“*Todos os Estados, todos os domínios que têm havido e que há sobre os homens, foram e são repúblicas ou principados.*”²⁹

O próprio BOBBIO³⁰ reconhece, no entanto, que o termo *Estado* já deveria ser de uso corrente, à época em que *O Príncipe* foi escrito, provavelmente, originado na expressão latina *status rei publicae*³¹

São de BOBBIO as palavras:

“*Certo, com o autor do Príncipe o termo ‘Estado’ vai, pouco a pouco, substituindo, embora através de um longo percurso, os termos tradicionais com que fora designada, até então, a máxima organização de um grupo de indivíduos sobre um território, em virtude de um poder de comando: civitas, que traduzia o grego pólis, e res publica, com o qual os escritores romanos designavam o*

²⁷ HELLER, Hermann. **Teoria do Estado**. Trad. Lycurgo Gomes da Mota. São Paulo: Mestre Jou, 1968, p. 297.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade**. Para uma teoria geral da política. 4. ed. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 1992, p. 65.

²⁹ MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 3.ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 05.

³⁰ BOBBIO, Norberto. ob. cit., p. 65-66.

³¹ Literalmente, *situação da coisa pública*.

*conjunto das instituições políticas de Roma, justamente da **civitas**.*”³²

(Grifos do original.)

Pode-se dizer, portanto, que a Constituição é o arcabouço do sistema jurídico e político do Estado, de forma que, sem aquela, este não existe.

Ainda sobre este tema, revela-se oportuno transcrever a instigante lição de Alfredo Augusto BECKER³³ a respeito da natureza do Estado:

*“O problema é este: o direito positivo é obra construída pelo Estado. Por sua vez, para haver personalidade **jurídica** é necessário que o direito positivo a reconheça. Isto posto, pergunta-se: Como explicar a personalidade **jurídica** daquele mesmo Estado que construiu o próprio direito positivo?*

*Resposta: o Estado nasce por uma relação **natural** e sobrevive porque ele mesmo – utilizando a força **natural** (capacidade de agir, Poder ou força natural racional) que está imanente no fato da existência real do Ser Social – transfigura aquela relação natural em relação jurídica.”*
(Grifos do original.)

³² BOBBIO, Norberto. ob. cit., p. 66.

1.2 A Constituição brasileira de 1988

A atual Constituição brasileira, promulgada em 5 de outubro de 1988, decorreu do processo de redemocratização que se seguiu ao fim do período de governo militar³⁴, também conhecido como regime de exceção, inaugurado com o golpe³⁵, ou revolução, de 1964.³⁶

³³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p.143.

³⁴ Tem-se considerado, como marco final do governo militar que se instaurou em março de 1964, a data de 15 de março de 1985, na qual tomou posse JOSÉ SARNEY, o primeiro Presidente da República civil desde João Goulart, deposto pelos militares. Na verdade, SARNEY fora eleito (indiretamente) Vice-Presidente na chapa de TANCREDO NEVES, o qual adoeceu na véspera de sua posse, vindo a falecer semanas após.

³⁵ Para alguns autores, como BONAVIDES, ob. cit., p.143, o movimento de 1964 se caracterizou, inicialmente, como uma autêntica revolução, a qual buscou se legitimar, juridicamente, com o Ato Institucional (depois, denominado de no. 1) de 9 de abril daquele ano, o qual manteve a Constituição de 1946, com algumas modificações. O *golpe de Estado*, segundo BONAVIDES, seria dado com a edição do Ato Institucional no. 2, de 27.10.65. Diferentemente, SILVA, **Curso...** cit., p. 80, se refere aos acontecimentos de março/abril de 1964 como “o golpe de 1964”. Por seu turno, para LUÍS ROBERTO BARROSO, em **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, pp. 30/32, o que ocorreu em 64 foi um “golpe militar”, resultante de uma *conspiração*.

³⁶ Do texto do preâmbulo do Ato Institucional (no. 1), de 9.4.64, dirigido “à Nação”, extraem-se os seguintes excertos: *“A revolução vitoriosa se investe no exercício do Poder Constituinte. Este se manifesta pela eleição popular ou pela revolução. Esta é a forma mais expressiva e mais radical do Poder Constituinte. Assim, a revolução vitoriosa, como Poder Constituinte, se legitima por si mesma. Ela destitui o governo anterior e tem a capacidade de constituir o novo governo. Nela se contém a força normativa, inerente ao Poder Constituinte. Ela edita normas jurídicas sem que nisto esteja limitada pela normatividade anterior à sua vitória, graças à ação das Forças Armadas e ao apoio inequívoco da Nação.(...) Os processos constitucionais não funcionaram para destituir o governo, que deliberadamente se dispunha a bolchevizar o País.(...) Para demonstrar que não pretendemos radicalizar o processo revolucionário, decidimos manter a Constituição de 1946, limitando-nos a modificá-la, apenas na parte relativa aos poderes do Presidente da República, a fim de que este possa cumprir a missão de restaurar no Brasil a ordem econômica e financeira e tomar as urgentes medidas destinadas a drenar o bolsão comunista, cuja purulência já se havia infiltrado não só na cúpula do governo como nas suas dependências administrativas (...) Fica, assim, bem claro que a revolução não procura legitimar-se através do Congresso. Este é que recebe deste Ato Institucional,*

A convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte, uma das bandeiras das oposições (ao regime militar), tornou-se promessa do candidato vencedor das eleições presidenciais indiretas de 15 de janeiro de 1985, Tancredo Neves. Esta promessa foi cumprida, não por Neves, mas por seu companheiro de chapa, José Sarney, o qual tomou posse como Presidente da República em face da doença que acometeu o Presidente eleito, às vésperas de sua ascensão ao cargo.

A Assembléia Nacional Constituinte³⁷ foi convocada pela Emenda Constitucional no. 26, promulgada em 27 de novembro de 1985, de iniciativa governamental³⁸. Esta Emenda determinou que “os Membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal reunir-se-ão, unicameralmente, em Assembléia Nacional Constituinte, livre e soberana, no dia 1º de fevereiro de 1987, na sede do Congresso Nacional.”³⁹

A Assembléia foi instalada solenemente em 1º de fevereiro de 1987, pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal, o qual presidiu, ainda, a sessão de eleição do Presidente da Assembléia Nacional Constituinte.⁴⁰

resultante do exercício do Poder Constituinte, inerente a todas as revoluções, a sua legitimação.” (Constituições do Brasil (de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e suas alterações.) Org. Leyla Castello Branco Rangel. Brasília: Senado Federal, 1986. v.1., p. 314-315.

³⁷ Para SILVA, **Direito...** cit, p. 82, na verdade, o que se instalou, em 1987, foi um *Congresso Constituinte*.

³⁸ Esta forma *sui generis* de convocação de uma assembléia constituinte fez com que a legitimidade dos legisladores constituintes e, por conseguinte, do texto aprovado e promulgado decorresse, ainda que do ponto de vista meramente formal, da Constituição derogada. Aliás, há quem diga, como o faz Fabio Ulhoa COELHO, em **Para entender Kelsen**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 30-32, que a Carta de 1988 tem seu fundamento mediato no Ato Institucional no. 5, de 13 de dezembro de 1968.

³⁹ Esta fórmula adotada pela Emenda 26/85 desagradou a alguns setores da sociedade, que preferiam uma Assembléia Nacional Constituinte integrada por representantes eleitos exclusivamente para esta finalidade. Neste sentido: BARROSO, Luís Roberto, ob. cit., p. 39.

Embora a idéia inicial, do próprio Presidente eleito TANCREDO NEVES, fosse entregar aos constituintes um texto preliminar, que servisse de ponto de partida para os trabalhos da Assembléia, estes se desenvolveram sem um anteprojeto prévio.⁴¹

Assim, o texto constitucional foi redigido do particular para o geral: i. é, cada uma das oito comissões temáticas⁴², por sua vez formadas por três subcomissões, em que se dividiu a Assembléia Constituinte, elaborou um anteprojeto parcial, versando determinado tema.

Numa segunda, fase, os textos destes oito anteprojetos foram consolidados, pela Comissão de Sistematização, em um único texto final, com nada menos de 551 artigos, mais tarde “enxugado” para 246 artigos no corpo permanente e 70 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Na lição de BARROSO, *“a falta de coordenação entre as diversas comissões, e a abrangência desmesurada com que cada uma cuidou de seu tema, foram responsáveis por uma das maiores vicissitudes da Constituição de 1988: as superposições e o detalhismo minucioso, prolixo, casuístico, inteiramente impróprio para um documento desta natureza.”*⁴³

Nesta repartição de competências, coube à Subcomissão de Tributos, vinculada à Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, elaborar o anteprojeto relativo ao sistema tributário.⁴⁴

⁴⁰ Foi eleito o deputado constituinte **Ulisses Guimarães**, desaparecido alguns anos mais tarde.

⁴¹ Segundo BARROSO, Luís Roberto, ob. cit., p. 40, o Presidente **José Sarney** rejeitou o texto elaborado pela Comissão de *notáveis*, coordenada por **Afonso Arinos** e instituída pelo próprio Executivo, dentre outras razões, pela opção feita pelo regime parlamentarista.

⁴² Cada uma destas, responsável pela elaboração do anteprojeto de um dos oito títulos que formam a parte especial permanente da Constituição, excluindo-se, portanto, as Disposições Gerais e as Disposições Transitórias.

⁴³ BARROSO, Luís Roberto, ob. cit., p. 40.

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 37.

Esta Subcomissão foi presidida pelo deputado Benito Gama e teve como Relator o deputado Fernando Coelho; por sua vez, a Comissão a que esta pertencia teve na Presidência e na Relatoria, respectivamente, os deputados Francisco Dornelles e José Serra.⁴⁵

Prestaram assessoria à Subcomissão de Tributos inúmeros especialistas, tais como: Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, Nelson Madalena e Souto Maior Borges.⁴⁶

Segundo MARTINS, os trabalhos da Subcomissão, contrariando a regra geral da Constituinte, tiveram, como ponto de partida, não apenas um texto básico, mas, dois: um preparado pelo IPEA, da então Secretaria de Planejamento da Presidência da República, e o outro, pelo próprio MARTINS, em nome do Instituto dos Advogados de São Paulo – IASP e da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF.⁴⁷

Para MARTINS, “os dois projetos tinham contextura clássica de um sistema rígido, embora fosse o do IASP mais conservador e do IPEA mais federalizado, no pressuposto de que a uma maior descentralização de receitas corresponderia uma maior descentralização de atribuições.”⁴⁸

O primeiro anteprojeto elaborado pela Subcomissão, segundo MARTINS, foi sendo, aos poucos, desfigurado, à medida em que tramitava, a saber: inicialmente na Comissão de Tributos, Orçamento e Finanças, mais tarde na Comissão de Sistematização e finalmente no Plenário da Assembléia Constituinte.⁴⁹

⁴⁵ Idem, *ibidem*, p. 37.

⁴⁶ Idem, *ibidem*, p. 38-39.

⁴⁷ Idem, *ibidem*, p. 39.

⁴⁸ Idem, *ibidem*, p. 39.

⁴⁹ Idem, *ibidem*, p. 42.

Após um ano e oito meses de debates, a Constituição-cidadã, como a alcunhou o deputado **Ulisses Guimarães**, foi finalmente promulgada, em sessão solene, em 5 de outubro de 1988, entrando em vigor imediatamente.⁵⁰

Mas, como é, ou o que é, afinal, a Constituição de 1988?

Para BONAVIDES, por exemplo, a Carta de 88 “*é, basicamente, em muitas de suas dimensões, uma Constituição do Estado social.*”⁵¹

Diz BONAVIDES:

*“Uma coisa é a Constituição do Estado liberal, outra a Constituição do Estado social. A primeira é uma Constituição antigoverno e anti-Estado; a Segunda, uma Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder.”*⁵²

Neste diapasão, a Carta de 1988 amoldar-se-ia à proposta de Cesar Luiz PASOLD, para quem o Estado deve ser um “*instrumento efetivamente a serviço do todo social*”.⁵³

⁵⁰ A imprensa noticiou, à época, que um Juiz Federal, no Estado do Pará, se recusou a aceitar a imediata vigência da nova Carta, sob o argumento de que esta somente entraria em vigor 45 dias após sua publicação, conforme determina o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, a LICC (Decreto-lei 4.657, de 4.9.42.) Este entendimento, contudo, não prevaleceu.

⁵¹ BONAVIDES. ob. cit., p. 336.

⁵² Idem, ibidem, p. 336.

Ou, ainda, nas palavras de Silvio DOBROWOLSKI⁵⁴:

“Necessário acrescentar que o advento do Estado Social, na atual centúria, acresceu às funções estatais as de promover a justiça social, passando-se a admitir não apenas direitos humanos formais, como os do figurino liberal, para que se exigia a abstenção do Estado quanto à esfera reservada ao indivíduo, mas direitos a uma concreta realização, corrigindo as diferenças de nível social-econômico mais gritantes, por meio de prestações e de ativa intervenção estatal.”

Já na opinião de SILVA, a atual Constituição apresenta um texto moderno, razoavelmente avançado, *“com inovações de relevante importância para o constitucionalismo brasileiro e, até, mundial.”*⁵⁵

Também no campo tributário, pode-se dizer que esta preocupação social do legislador constituinte produziu reflexos concretos.

Assim, há expressa previsão, por exemplo, de que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal e atender ao chamado *princípio da capacidade contributiva*⁵⁶ ou, da capacidade econômica, de forma que todos contribuam na medida de suas possibilidades.

⁵³ PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do Estado contemporâneo**. 2.ed. Florianópolis: Estudantil, 1988 p. 87.

⁵⁴ DOBROWOLSKI, Silvio. **A Constituição de 1988: um mito a resgatar**. Revista de informação legislativa. no.113. Brasília: Senado Federal, 1992, p. 131-142.

⁵⁵ SILVA. **Direito...**, p. 82.

⁵⁶ Art. 145, par. 1º.

Pode-se, ainda, citar a progressividade das alíquotas dos impostos imobiliários, quais sejam, do ITR⁵⁷ e do IPTU⁵⁸, sendo expressamente permitido, no caso deste último, o uso de alíquotas progressivas no tempo⁵⁹.

A obrigatoriedade de o imposto federal incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza ser informado, necessariamente, pelos critérios de generalidade, universalidade e progressividade⁶⁰, também contribui para corroborar a idéia de que a Carta de 1988 preconiza um Estado com função eminentemente social⁶¹.

⁵⁷ Imposto sobre a propriedade territorial rural, de competência federal, previsto no art. 153, VI. O par. 4º deste artigo prevê que este imposto terá *“suas alíquotas fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.”*

⁵⁸ Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de competência dos Municípios, previsto no art. 156, I. O par. 1º deste artigo reza que o IPTU *“poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”*

⁵⁹ Art. 182, par. 4º, II. Diz o par. 4º, II:

“Par. 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado, ou não utilizado, que promova o seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

.....
II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;”

⁶⁰ Art. 153, III e par. 2º. A *generalidade*, a que também se refere o art., 150, II, que alberga o *princípio da isonomia tributária*, implica a inclusão, na base de cálculo do imposto, de todas as receitas obtidas pelo contribuinte, independentemente de seu título ou denominação. O objetivo precípuo de sua expressa previsão, na Carta Magna, foi o de pôr fim a privilégios usufruídos, até então, por algumas categorias de contribuintes, tais como magistrados, militares, parlamentares e agentes do fisco, que percebiam algumas parcelas de remuneração não sujeitas à tributação pelo imposto de renda. A *universalidade* determina que todas as pessoas que auferem rendas tributáveis estão sujeitas a pagar o imposto devido, salvo, evidentemente, aquelas alcançadas por imunidade. Finalmente, a *progressividade* consiste na obrigatoriedade de adotarem-se alíquotas de imposto crescentes de acordo com a receita tributável, ou seja, com a faixa de renda do respectivo contribuinte.

⁶¹ Sobre este tema, veja-se PASOLD, Cesar Luiz., ob. cit.

A própria previsão de instituição da contribuição de melhoria, embora, como será visto, se trate de tributo dos mais antigos, na história da humanidade, não deixa de colaborar para o perfil de Estado social conformado pela Constituição de 1988.

Infelizmente, a Constituição de 1988, talvez, até, em virtude da opção declarada que fez pelos aspectos sociais, em detrimento dos econômicos, têm sofrido, desde o nascedouro, fortes e imerecidas, críticas.⁶²

Dentre essas críticas, a mais grave e injusta é aquela que identifica, na Carta atual, a principal razão para a “ingovernabilidade” do País. Esta visão, apesar de sua evidente miopia (ou estrabismo), tem alimentado as inúmeras tentativas, algumas já consumadas, de alteração de seu texto.⁶³

Especificamente quanto ao sistema tributário nacional, cujas linhas mestras se encontram no capítulo I do título VI da Constituição, o modelo brasileiro se revela um dos mais rígidos dos quais se tem notícia.⁶⁴ Com efeito, quase tudo, em matéria tributária, foi previsto pelo constituinte, deixando-se para o legislador infra-constitucional apenas a tarefa de dar forma final ao sistema, dispondo, entre outros pontos, sobre lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, além de, relativamente aos impostos, explicitar seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (Constituição, art. 146, III.)

⁶² Este mestrando teve oportunidade de discorrer sobre o presente tema em artigo intitulado “**A Constituição enjeitada**”, publicado no jornal **O Estado**, de Florianópolis, em 24 de julho de 1997, às p.2.

⁶³ Sobre a reforma da Constituição de 1988, veja-se BONAVIDES, Paulo, ob. cit., cap. 18, p. 600-616.

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. In: ____ V Curso de Especialização em Direito Tributário. Documento no. 01/V. São Paulo: PUCSP, 1974.

1.3 Normas constitucionais

1.3.1 Generalidades

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA⁶⁵,

“normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou a entidades a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação ou abstenção de outrem, e, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem.”

Segundo este mesmo constitucionalista, normas constitucionais são todas as regras que integram uma constituição rígida⁶⁶, i. é, aquela, como a brasileira, cuja modificação exige um processo mais complexo, em regra, com respeito tanto ao *quorum* exigido nas votações, quanto ao número destas. Ou seja, como diz BONAVIDES, constituições rígidas “são aquelas que não podem ser modificadas da mesma maneira que as leis ordinárias.”⁶⁷

Apesar de ATALIBA estar se referindo à Constituição de 1967/69, a assertiva se amolda, à perfeição, à Carta de 1988.

⁶⁵ SILVA, José. Afonso da. *Curso...*, cit., p. 84-85.

⁶⁶ Idem. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 34.

1.3.2 Classificação

As normas constitucionais costumam ser classificadas segundo os mais diversos critérios, como, por exemplo a sua eficácia, aplicabilidade, função, destinatário, objeto, natureza, etc.

A doutrina tradicional distingue, dentre as normas de um determinado sistema jurídico, *princípios e regras*.

CANOTILHO⁶⁸ arrola alguns dos critérios mais sugeridos pelos estudiosos para distinguir entre regras e princípios, *“tarefa particularmente complexa”*, nas palavras do mestre lusitano, a saber:

“a) Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração mais elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida.

b) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta.

c) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza, ou com uma papel, fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito.)

⁶⁷ BONAVIDES, Paulo, ob. cit., p. 66.

d) 'Proximidade' da idéia de direito: os princípios são 'standards' juridicamente vinculantes, radicados nas exigências de "justiça" (DWORKIN) ou na "idéia de direito (LARENZ); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.

e) Natureza normogenética: os princípios são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante."

A dificuldade da distinção entre normas e princípios deriva, segundo CANOTILHO⁶⁸, do não completo esclarecimento sobre duas questões fundamentais:

- a) qual é a verdadeira **função** dos princípios: são verdadeiras normas de conduta, ou têm função meramente retórica ou argumentativa?
- b) há um denominador comum entre regras e princípios, i. é, pertencem à mesma "família", diferenciando-se, apenas, quanto ao grau (generalidade, conteúdo informativo e valorativo, hierarquia das fontes), ou há distinção de cunho qualitativo?

Ainda segundo o mestre português⁷⁰, os princípios e as regras constitucionais dividem-se, por sua vez, em:

⁶⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 166-167.

⁶⁹ Idem, ibidem, p. 167.

⁷⁰ Idem, ibidem, p. 170-180.

- princípios jurídicos fundamentais;
- princípios políticos constitucionalmente conformadores;
- princípios constitucionais impositivos;
- princípios-garantia;
- regras jurídico-organizatórias;
- regras jurídico-materiais.

Os principais critérios, no entanto, utilizados pela doutrina na classificação das normas constitucionais, têm sido as suas **natureza e eficácia**.⁷¹

Para os constitucionalistas italianos, por exemplo, em sede de Constituição rígida, as normas constitucionais são, usualmente, repartidas em duas grandes categorias: as normas programáticas ou diretivas e as normas preceptivas⁷².

BONAVIDES, lembra, contudo, que, apesar da dita classificação, *“Todas as normas contidas na Constituição rígida são jurídicas, sendo jurídicas são também preceptivas, por via de consequência.”*⁷³

Contrariando BONAVIDES, AZZARITI afirma que as normas diretivas ou programáticas se limitam a indicar uma direção ao legislador futuro, não sendo verdadeiramente normas jurídicas, podendo, assim, *“ser desobedecidas pelo legislador, sem violar a Constituição.”*⁷⁴

Este posicionamento de AZZARITI se aproxima do de LÉON DUGUIT, para quem as regras se dividem em normativas e construtivas ou técnicas⁷⁵. As regras normativas seriam as normas jurídicas propriamente ditas isto é, aquelas que impõem aos indivíduos determinada ação ou abstenção, revestindo, assim, caráter essencialmente imperativo. Já as regras construtivas ou técnicas não seriam propriamente jurídicas, uma vez que visariam,

⁷¹ BONAVIDES, Paulo, ob. cit., p. 212.

⁷² Idem, ibidem, p. 212.

⁷³ Idem, ibidem, p. 212.

⁷⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade...** p. 138.

apenas, assegurar, na medida do possível, a aplicação e o respeito das regras normativas, sendo imperativas apenas enquanto meio de ligação de uma regra jurídica.

Apesar da semelhança, a teoria de DUGUIT revelava-se mais draconiana que a de AZZARITI, pois para aquele, o Direito não passava de um conjunto de regras técnicas de carácter meramente hipotético e indicativo, ou seja, não obriga a coisa nenhuma mas só prevê consequências para certos comportamentos ou omissões, constantes em lei. Assim, por exemplo, matar alguém não seria proibido pelo Direito mas, somente, sujeitaria o agente à pena prevista na lei.⁷⁶

Este posicionamento de DUGUIT mereceu severas críticas da doutrina, não mais desfrutando, nos dias de hoje, de prestígio na comunidade jurídica.⁷⁷

Quanto à classificação das normas, segundo AZZARITI, em *diretivas* e *preceptivas*, esta também tem sofrido pesadas críticas dos constitucionalistas, inclusive de seus conterrâneos, como Vezio Crisafulli, Ugo Natolli, Saverio de Simone e Balladore Pallieri.⁷⁸

Já para a doutrina americana, quanto à sua aplicabilidade, as normas constitucionais dividem-se em: auto-aplicáveis, ou auto-executáveis (*self executing provisions*) e não auto-aplicáveis ou não auto-executáveis (*not self executing provisions*.) As primeiras, como o próprio nome indica, dispensam qualquer outra norma infra-constitucional para que adquiram plena e imediata eficácia; as segundas necessitam ser regulamentadas, para que possam produzir efeitos práticos.

⁷⁵ DUGUIT, Léon. **Traité de droit constitutionnel**. v.1. 2.ed. Paris: Ancienne Librairie Fontemog & Cie., 1921, p. 37-39.

⁷⁶ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1965, p. 131.

⁷⁷ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade...**, p. 131.

⁷⁸ Idem, *ibidem*, p. 131.

Ou, nas palavras de Thomas Cooley:

*“Pode-se dizer que uma disposição constitucional é auto-aplicável (self executing) , quando nos fornece uma regra mediante a qual se possa fruir e resguardar o direito outorgado, ou executar o dever imposto e, que não é auto-aplicável, quando meramente indica princípio, sem estabelecer normas, por cujo meio se logre dar a esses princípios vigor de lei.”*⁷⁹

SILVA, por sua vez, não aceita essa classificação da doutrina americana.⁸⁰ Para SILVA, as normas constitucionais classificam-se, segundo sua eficácia e aplicabilidade, em três grandes grupos, a saber:⁸¹

- a) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral;
- b) normas constitucionais de eficácia contida (ou contível) e aplicabilidade direta, imediata mas, possivelmente, não integral;
- c) normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

As normas das duas primeiras categorias produzem (ou estão aptas a produzir) todos os efeitos por elas colimados desde a entrada em vigor da constituição, isto é, têm aplicabilidade imediata.

As normas da segunda categoria se diferem das da primeira porque aquelas, ao contrário destas, podem ter sua eficácia contida, em certos limites e presentes determinadas circunstâncias.

⁷⁹ BONAVIDES, Paulo, ob. cit., p. 216.

⁸⁰ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade...**, p. 65.

⁸¹ Idem, ibidem, p. 72-75.

As normas do terceiro grupo, por sua vez, não produzem todos os seus efeitos essenciais com a simples entrada em vigor da Carta Magna, porque o constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade suficiente para isso, deixando esta tarefa para o legislador ordinário ou para outro órgão do Estado.⁸²

Estas últimas ainda se subdividem, conforme sua função, em:

- a) normas declaratórias de princípios institutivos ou organizativos;
- b) normas declaratórias de princípios programáticos.

Para SILVA, o conceito de norma constitucional declaratória de princípios (sejam institutivos ou programáticos), que ele chama, simplesmente, *norma de princípio*, não se confundem com o de norma constitucional de princípios gerais, também conhecida por *norma-princípio*, assim como se distingue do conceito de *princípios gerais do direito constitucional*⁸³.

As normas de princípio, conforme já visto, podem ser: de princípio institutivo ou de princípio programático. As primeiras se caracterizam por prever e conter o esquema de determinado órgão ou entidade, deixando sua efetiva criação para a lei infra-constitucional, *verbi gratia*, o parágrafo 3º do art. 18 da Constituição brasileira, que dispõe sobre a incorporação, desmembramento e subdivisão de Estado.

Normas de princípio programático, por sua vez, veiculam o programa social da Constituição, por exemplo, nas áreas da educação, da saúde e da cultura.

Já as normas-princípio ou normas fundamentais são, para SILVA, nas palavras de Crisafulli, “*as normas fundamentais de que derivam logicamente (e em que, portanto, já se manifestam, implicitamente) as normas particulares regulando imediatamente relações e situações específicas da vida social.*”⁸⁴

⁸² Idem, ibidem, p. 73.

⁸³ Idem, ibidem, p. 107.

⁸⁴ Idem, ibidem, p. 108.

Exemplos de normas fundamentais, na Constituição brasileira, seriam as insculpidas nos arts. 1.º a 4.º.

SILVA enquadra, ainda, nesta categoria funcional, as normas da Carta Magna que, embora não sejam, exatamente, fundamentais, veiculam os princípios gerais informadores de toda a ordem jurídica nacional, como os da igualdade, da liberdade, da legalidade, do respeito à vida, etc.

Finalmente, os princípios gerais do direito constitucional são realidades supra-constitucionais, pois decorrem da realidade histórico-social da sociedade em foco.

Tais princípios, segundo PINTO FERREIRA, constituem-se nos “summa genera do direito constitucional, fórmulas básicas ou postos-chaves de interpretação e construção teórica do constitucionalismo.”⁸⁵

PINTO FERREIRA destaca, dentre estes princípios, os da supremacia da constituição, o democrático, o liberal, o do socialismo e o do federalismo.⁸⁶

Já para SILVA, os princípios basilares do direito constitucional contemporâneo são: o da supremacia das normas constitucionais, o do federalismo, abrangendo a autonomia dos Estados e Municípios, o do controle jurisdicional da constitucionalidade das leis, o da proteção da autonomia individual em face do poder, o da proteção social do trabalhador, etc.⁸⁷

Para SILVA, normas constitucionais programáticas são *“aquelas normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos*

⁸⁵ PINTO FERREIRA, Luiz. **Princípios do direito constitucional moderno**. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, v.1., p. 50-51.

⁸⁶ Idem, ibidem, p. 53-54.

⁸⁷ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade...**, p. 110.

(legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.”⁸⁸

Ainda segundo o constitucionalista paulista, estas normas revelam um compromisso entre as forças políticas liberais e tradicionais e os reclamos populares de justiça social.⁸⁹

Exemplos de normas programáticas, na atual Carta brasileira, seriam as insculpidas nos arts. 21, IX, 23, 170, 205, 211, 215, 218 e 226, par. 2º.⁹⁰

PAULO BONAVIDES, citando Vezio Crisafulli, ensina que as normas programáticas são aquelas cujo fim “é provocar uma sucessiva atividade legislativa que venha disciplinar uma matéria em sentido conforme com aquilo que ela dispôs, fazendo-o, sempre, em linhas gerais.”⁹¹

A questão primordial que se impõe, em sede de normas constitucionais programáticas, consiste em saber-se quais os limites de sua eficácia e aplicabilidade.

EROS ROBERTO GRAU⁹², por seu turno, aponta que, para a doutrina tradicional, tais normas teriam eficácia apenas limitada e aplicabilidade diferida para momento futuro, a critério do legislador ordinário.

Ou seja, para aquela corrente, as normas programáticas consubstanciariam meras declarações de programas, ou de intenções, cuja efetiva realização ficaria ao alvedrio dos Poderes constituídos sem, contudo, vincular-lhes as ações.

Não por acaso, conforme o ensinamento, já visto, de SILVA, estas normas ditas programáticas têm sido utilizadas para aplacar a insatisfação das forças políticas mais comprometidas com o “social”, na elaboração da maioria das constituições surgidas neste século, contra a hegemonia do pensamento liberal.

⁸⁸ Idem, ibidem, p. 129.

⁸⁹ Idem, ibidem, p. 130.

⁹⁰ DINIZ, Maria Helena, ob. cit., p. 114.

⁹¹ BONAVIDES, Paulo, ob. cit., p. 223.

Com efeito, desde o surgimento do chamado *Estado contemporâneo*, usualmente localizado, no tempo, em 1917, com a promulgação da Constituição mexicana de então, logo seguida pela chamada Constituição de Weimar, em 1919, tem havido uma crescente preocupação no sentido de que as respectivas Cartas Magnas espelhem, de forma clara, a necessidade de que o Estado seja dotado de *função social*.⁹³

Para DINIZ⁹⁴, apoiando-se em Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “*a norma constitucional será eficaz se puder atender às condições que estabeleceu, ligando-as, ou não, a outras normas do sistema, considerando que a relação estabelecida pode ser afetada pelo fato da obediência, ou desobediência, de seus destinatários (órgãos com competência normativa.)*”

Segundo DINIZ, a eficácia constitucional pode ser *positiva* ou *negativa* e, em cada caso, total ou parcial. A eficácia da norma será positiva:

- a) total, quando o constituinte elabora normas com eficácia imediata e os destinatários destas obedecem a elas;
- b) parcial, nos casos em que o constituinte, com objetivos essencialmente políticos, posterga, ou suspende, os efeitos de certas normas ou as cria, sabendo, de antemão, que não serão cumpridas pelos destinatários, servindo, pois, para fins puramente retóricos.

Ter-se-á eficácia constitucional negativa:

- a) total, se a Constituição em foco for substituída por outra, não importando como ou por que;

⁹² GRAU, Eros Roberto, A Constituição brasileira e as normas programáticas. **Revista de direito constitucional e ciência política**, Rio de Janeiro no.4, p. 40-47, 1985.

⁹³ PASOLD, Cesar Luiz, ob. cit., p. 43.

⁹⁴ DINIZ, Maria Helena, ob. cit., p. 78.

b) parcial, se, apesar de a Constituição estar, formalmente, em pleno vigor, suas normas (ou algumas) não forem obedecidas, seja qual for a razão.⁹⁵

As normas ditas programáticas (ou meramente programáticas, já que toda norma teria algo de programático), não têm, conforme já visto, eficácia plena e aplicabilidade imediata. Ao contrário, conforme ensina JOSÉ AFONSO DA SILVA, sua eficácia é limitada ou reduzida.⁹⁶

Mesmo sendo reduzida, ou limitada, sua eficácia existe, isto é, as normas programáticas são dotadas de alguma eficácia, sem o que não seriam normas jurídicas.

Outra não é a conclusão de SILVA, para quem “todas as normas constitucionais são dotadas de eficácia jurídica e imediatamente aplicáveis nos limites dessa eficácia.”⁹⁷

Com efeito, conforme bem lembra GRAU⁹⁸, admitir-se que a Constituição possa conter normas desprovidas de eficácia significa dar-lhe “*o mesmo valor que se pode atribuir às propostas demagógicas no programa de qualquer candidato a um cargo político.*”

Assim, é forçoso reconhecer-se que as normas ditas programáticas são revestidas de eficácia vinculante, embora limitada⁹⁹.

⁹⁵ Idem, ibidem, p. 78-80.

⁹⁶ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade...**, p. 72-75.

⁹⁷ Idem, ibidem, p. 245.

⁹⁸ GRAU, Eros Roberto, **A Constituição...**, p. 42.

⁹⁹ Sobre este tema, veja-se LEONETTI, Carlos Araújo, A eficácia das normas constitucionais programáticas. **Repertório IOB de Jurisprudência**. São Paulo, no. 20/98, caderno 1, p. 497-500, 1998.

1.4 Princípios constitucionais tributários

1.4.1 Introdução

A Constituição trata dos tributos, fundamentalmente (mas não exclusivamente), no capítulo I – Do sistema tributário nacional do título VI – Da tributação e do orçamento.

Este capítulo, por seu turno, compreende seis seções, a saber:

Seção I – Dos princípios gerais (arts. 145 a 149);

Seção II – Das limitações do poder de tributar (arts. 150 a 152);

Seção III – Dos impostos da União (arts. 153 e 154);

Seção IV – Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155);

Seção V – Dos impostos dos Municípios (art. 156); e

Seção VI – Da repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162).

Além das normas contidas neste capítulo, a Carta contempla matéria alusiva à tributação em inúmeros outros dispositivos, espargidos por todo o texto constitucional, assim no seu corpo permanente, como no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.¹⁰⁰

Pode-se dizer que o capítulo I do título VI da Constituição cuida, basicamente, de conceituar tributo, ainda que implicitamente¹⁰¹, de veicular as espécies tributárias, arrolar alguns dos princípios constitucionais tributários e dispor sobre a competência tributária de cada ente político.

¹⁰⁰ Vejam-se, por exemplo: o art. 195, *caput*, e parágrafos 4º, 6º, 7º e 8º; o art. 212, par. 5º; o art. 239 e o art. 240, todos no corpo permanente e os arts. 62 e 74, do ADCT.

¹⁰¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 29, 34 e 35.

Obviamente, não há consenso absoluto, entre os doutrinadores, sobre os princípios tributários veiculados pela Constituição. Na verdade, conforme visto acima¹⁰², já há alguma polêmica a respeito da distinção entre regras e princípios.

A Constituição de 1988 colabora, de certa forma, para esta incerteza quanto aos princípios tributários insculpidos no seu texto. Com efeito, apesar de o capítulo I do título VI contemplar uma seção, a I, dedicada, precipuamente, aos “*princípios gerais*” tributários, a grande maioria dos princípios constitucionais tributários, segundo a doutrina dominante, está na seção II., Das limitações ao poder de tributar¹⁰³, havendo, ainda, alguns espargidos pelas demais seções desse capítulo.

Abordar-se-ão, a seguir, alguns dos princípios constitucionais tributários considerados mais importantes.

¹⁰² Item 2.2.

¹⁰³ Assim, estão insculpidos, v.g., na seção II, os princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade e da uniformidade. Já os princípios aplicáveis, especificamente, aos impostos estão previstos nas demais seções. É o caso dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, que devem informar o imposto federal sobre a renda (seção III), do princípio da não cumulatividade, aplicável ao imposto estadual incidente sobre as operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e de transporte – o ICMS – (seção IV) e da progressividade no tempo das alíquotas do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana (seção V), além do princípio da não vinculação da recita de impostos (seção VI.)

1.4.2 Princípio da legalidade ou da reserva legal

O princípio da legalidade, ou da reserva legal, insculpido no art. 150, I, da Constituição¹⁰⁴ é, na verdade, uma decorrência, ou um desdobramento, do princípio maior segundo o qual *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, contido no art. 5º, inciso II, da Carta.

Segundo este princípio, tanto a instituição, como a majoração, de tributo somente pode ser operadas por **lei**.

O princípio da legalidade visa, na verdade, a segurança jurídica dos contribuintes, contra atos, praticados pela Administração Pública, com excesso de poderes. A lei é, portanto, ao mesmo tempo o fundamento e o limite da ação do Poder Executivo.

Este princípio é um dos mais antigos na história universal da tributação. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES preleciona que o princípio da legalidade, como é modernamente conhecido, tem sua origem no antigo princípio do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos.¹⁰⁵

Nos primórdios da aplicação deste princípio, bastava o consentimento do indivíduo; mais tarde, este passou a ser coletivo.¹⁰⁶

¹⁰⁴ “Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

¹⁰⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v.2., 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 89.

¹⁰⁶ Idem, *ibidem*, p. 89.

Considera-se como o marco histórico do princípio do consentimento a *Magna Carta Libertatum*, hoje conhecida como a primeira Constituição inglesa, sancionada pelo rei João Sem Terra, em 1215, na cidade de Runnymede.¹⁰⁷

Mais tarde, o princípio do consentimento pelos súditos foi sendo, paulatinamente, substituído pelo princípio da legalidade, de forma que o consentimento à tributação deixou de ser outorgado, diretamente, pelos súditos, passando a sê-lo pela lei.

Esta nova fase do princípio da legalidade tem, como marco inicial, a edição do Bill of Rights (Declaração de Direitos), de 1689, igualmente na Inglaterra.¹⁰⁸

Como lembra Luciano AMARO¹⁰⁹, o princípio da legalidade tributária e tipicidade (como ele denomina o instituto) é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica. Para AMARO, o conteúdo deste princípio não se limita à autorização legislativa para a criação, ou majoração, de tributo; a lei deve, também, definir todos os aspectos relevantes para a cobrança do tributo, de modo a permitir identificar-se quem vai pagá-lo (o sujeito passivo), quanto vai pagar (o valor, usualmente indicado pelas respectivas base de cálculo e

¹⁰⁷ O art. XII da *Carta Magna*, a qual foi redigida em latim, consignava que “*nenhum auxílio ou contribuição se estabelecerá em nosso Reino sem o consentimento de nosso comum Conselho do Reino*” (apud MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. e loc. cit.) Este princípio é, até hoje, conhecido pela expressão inglesa “*no taxation without representation*” ou “nenhum tributo sem consentimento” (tradução livre do Autor.) SACHA CALMON NAVARRO COELHO lembra, citando CELSO ALBUQUERQUE MELLO que a *Magna Carta* foi escrita em latim e, mantida neste idioma por mais de duzentos anos, “*para que o grosso da população não pudesse invocá-la em sua defesa*”, uma vez que fora elaborada, apenas, para garantir os direitos dos senhores feudais de então (**Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 282.

¹⁰⁸ O art. 4º do *Bill of Rights* vedava “*toda cobrança de impostos para a Coroa, ou para uso da Coroa, sob o pretexto de prerrogativas, sem o consentimento do Parlamento, por um tempo maior ou modos diferentes dos designados por ele próprio.*” (apud MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. e loc. cit.)

¹⁰⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 109.

alíquota), a quem vai pagá-lo (o sujeito ativo) e à vista de que fatos ou circunstâncias deverá fazê-lo (o fato gerador.)¹¹⁰

Ou seja, não basta a previsão, na lei, do *nomen juris* do tributo cuja cobrança está sendo autorizada; é preciso que o legislador forneça o exato **perfil** da exação, a fim de que seus limites legais não sejam desrespeitados pela autoridade administrativa.

Em outras palavras: o princípio da legalidade tributária implica a *reserva absoluta* (e não, apenas, *relativa*) da lei.¹¹¹

A doutrina tradicional costuma reconhecer que o direito brasileiro comporta hipóteses de exceção ao princípio da legalidade tributária, no tocante à majoração de tributos. Tais hipóteses são as previstas na própria Constituição para o aumento de tributos (já previamente existentes) via ato do Poder Executivo.¹¹²

No entanto, a rigor, o permissivo constitucional para a alteração das alíquotas (inclusive para mais) destes impostos, via Decreto do Chefe do Poder Executivo (no caso, o federal) não implica exceção ao princípio da legalidade, uma vez que a própria Constituição prevê que esta modificação das alíquotas deve atender a “*as condições e os limites estabelecidos em lei.*”¹¹³

¹¹⁰ Daí a denominação *princípio da legalidade tributária e tipicidade*, utilizada por AMARO.

¹¹¹ AMARO, Luciano, ob. e loc. cit.; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 154 e 157; COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 285-287; MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 131-132; MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.2, 2 ed., p. 96; XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 17.

¹¹² Estas hipóteses de exceção se referem à majoração dos impostos federais previstos nos incisos I, II, IV e V, do art. 153 da Lei Maior (impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários.)

¹¹³ Constituição, art. 153, par. 1º.

Por óbvio, a lei instituidora, ou majorativa, do tributo deve ser editada pela respectiva entidade tributante, sob pena de ferimento do princípio maior da Federação (ou princípio federativo¹¹⁴), insculpido nos arts. 1º, caput, e 18, caput da Carta Política e espreitado por todo o seu texto.¹¹⁵

A grande polêmica existente, em sede do princípio da legalidade tributária no Brasil, é a atinente à possibilidade de instituir-se, ou mesmo, majorar-se tributo via medida provisória. Como se sabe, a Constituição de 1988 criou, em substituição ao antigo decreto-lei, previsto na Carta anterior, a figura jurídica da medida provisória, com força de lei.¹¹⁶

De modo geral, à doutrina repugna a idéia de que se possa instituir tributo por medida provisória, fundamentalmente porque a Constituição exige lei para tal; neste raciocínio, como medida provisória não é lei, não poderia ser manejada para criar-se tributo.

Na verdade, a questão nuclear, no tema em comento, consiste no exato alcance da expressão lei, constante do art. 150, I, da Constituição, já transcrito¹¹⁷.

Se o vocábulo lei for entendido como lei em sentido formal, i. é, lei ordinária ou, excepcionalmente, lei complementar, como quer parte da doutrina¹¹⁸, a conclusão não pode

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p. 88-102.

¹¹⁵ Rezam os dispositivos citados:

“Art. 1º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

.....

Art. 18 - A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

¹¹⁶ Arts. 59, V e 62.

¹¹⁷ Vide nota 101.

¹¹⁸ Dentre outros, entendem que medida provisória não pode ser utilizada para instituir-se, ou aumentar-se, tributo: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias – sua

ser outra senão a da impossibilidade de criação ou de majoração de tributo via medida provisória.

Por seu turno, se for admitido que o princípio da legalidade exige o uso de lei em sentido material, ou seja, qualquer ato cujos efeitos, à luz da Constituição, são típicos de lei formal, será forçoso reconhecer que o direito pátrio permite o uso de medida provisória para instituir ou aumentar tributo¹¹⁹, obviamente, desde que presentes os requisitos da urgência e da relevância exigidos pela Constituição.¹²⁰

absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário** no. 45. São Paulo, p.130 e ss.; CARRAZZA, Roque Antonio., ob. cit., p. 171; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 57; e MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 299-301 (MARTINS reviu, assim, sua posição anterior expressa na sua obra em co-autoria com BASTOS, Celso Ribeiro, **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, v.6. t.1, p. 145-146.)

¹¹⁹ Neste sentido: AMARO, Luciano, ob. cit., pp. 166-167; DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**.3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 132; ISHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994, p. 102 (ISHIHARA mudou, destarte, seu entendimento anterior, manifestado em sua obra **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1989, p. 103); SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Medidas provisórias na Constituição brasileira. In: **Programa de Formação - Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. PCT – Princípios constitucionais tributários**. Texto I. Brasília: Ministério da Fazenda, 1997, pp. 119-130; e SZKLAROWSKY, Leon Fredja. O Congresso Nacional e a produção de normas tributárias. In: **O sistema tributário na revisão constitucional**. Coord. Dejalma de Campos. São Paulo: Atlas, 1993, p. 154. Há, ainda, quem admita o uso de medida provisória na instituição de empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou guerra externa (Constituição, art. 148, I) e de impostos extraordinários de guerra (Constituição, art. 154, II.) Comungam deste entendimento, dentre outros, BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 170; COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 312; e MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12.ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 58. Na verdade, MACHADO, nesta obra citada, não é conclusivo quanto à impossibilidade de se instituir outros tributos, além dos mencionados, por medida provisória.

¹²⁰ Art. 62.

O próprio Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de reconhecer, ainda que de forma incidental, que *“as medidas provisórias configuram, no direito constitucional positivo brasileiro, uma categoria especial de atos normativos primários, emanados do Poder Executivo, que se revestem de força, eficácia e valor de lei.”*¹²¹

Outro não é o entendimento de GRAU, para quem *“medidas provisórias são leis especiais dotadas de vigência provisória imediata.”*¹²²

Quanto ao universo de aplicação das medidas provisórias, MICHEL TEMER, com a autoridade de emérito constitucionalista e um dos mais destacados constituintes de 1987/88, é taxativo ao asseverar que estas não sofrem qualquer restrição no que tange à matéria, podendo *“versar sobre todos os temas que possam ser objeto de lei.”*¹²³

¹²¹ Julgamento do pedido de medida liminar na ADIn 293 – DF, relator Ministro CELSO DE MELLO; RTJ 146/707.

¹²² GRAU, Eros Roberto. **Medidas provisórias na Constituição de 1988**. In: ____ RT 658/240-242.

¹²³ TEMER, Michel, ob. cit., p.154.

1.4.3 Princípio da anterioridade tributária

Este princípio, consagrado no art. 150, III, b¹²⁴ da Constituição, é considerado, por alguns juristas, como intimamente associado ao da legalidade.¹²⁵

Por este princípio, na sua versão atual, nenhum tributo novo pode ser exigido, ou sua majoração exigida, em se tratando de tributo já existente, no mesmo exercício financeiro¹²⁶ em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

O objetivo da norma é claro: evitar a surpresa do contribuinte¹²⁷ (daí este princípio ser conhecido, também, por princípio da não surpresa) quanto à pretensão do Estado (no sentido lato) de exigir deste um novo tributo ou de aumentar o valor de um já existente.

Os autores costumam apontar a Constituição francesa de 1791 como um dos marcos da posituação deste princípio, ao exigir, no art. 1º do Título V, que as contribuições públicas fossem deliberadas e fixadas, anualmente, pelo Poder legislativo.¹²⁸

¹²⁴ “Art. 150 – Sem prejuízo (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
III – cobrar tributos:

.....
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

¹²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 08-09.

¹²⁶ Atualmente, o exercício financeiro, no Brasil, coincide com o ano civil, de acordo com o disposto no art. 34 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

¹²⁷ Para CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p. 125, este princípio é corolário lógico do *princípio da segurança jurídica*.

¹²⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v 2. p. 99.

No ensinamento de COÊLHO¹²⁹, “o princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido das aspiração dos povos de conhecerem, com razoável antecedência, o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades, levando em conta os referenciais da lei.”

Faz-se importante esclarecer que, para SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, o princípio da não surpresa do contribuinte não se restringe à anterioridade tributária mas, antes, compreende uma gama maior de manifestações.

São suas as palavras:

“De quatro maneiras o Direito recepciona e realiza o princípio da não surpresa do contribuinte:

- a) pelo princípio da anualidade, que predica a inclusão da lei tributária material na lei do orçamento, ou ânua (daí a denominação anualidade);*
- b) pelo princípio da postergação genérica da eficácia das leis fiscais, do tipo: ‘A lei fiscal só produzirá efeitos após 120 (cento e vinte) dias da sua publicação’;*
- c) pelo princípio de se fixar especificamente por tipo de tributo ou por espécie de imposto, um lapso de tempo, para que a lei produza efeitos, tenha eficácia. É o caso, entre nós, das contribuições previdenciárias, que guardam um espaço de tempo de 90 (noventa) dias para cobrarem eficácia (art. 195, par. 6º, da CF);*
- d)) finalmente, através do princípio da anterioridade, da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança. Assim, a lei que institui ou majora tributo num ano, digamos 1989, só pode desencadear o dever do contribuinte de pagar o tributo ou a sua majoração, no exercício seguinte, ou seja, no ano de 1990.*

¹²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 317.

O Brasil, nos termos da Constituição de 1988, desconhece as fórmulas descritas em (a) e (b). Adota as previstas em (c) e (d). ”¹³⁰

A expressão “haja sido publicada a lei”, do art. 150, II, b, da Constituição, deve ser entendida como o ato pelo qual a lei foi tornada pública, de acordo com o que dispõe a respectiva legislação. No caso da União, de todos os Estados, do Distrito Federal e de alguns Municípios, a legislação respectiva determina a publicação das leis nos respectivos órgãos oficiais de informação escrita (os “Diários Oficiais”, com esta, ou outra, denominação); já na maioria dos Municípios, que não dispõem de um órgão oficial de informação, a legislação prevê outras formas de publicação das leis, como sua divulgação no *Diário Oficial do Estado*, ou em jornais de circulação local ou, ainda, simplesmente, pela afixação de seu texto em local público, como o átrio da sede da Municipalidade, por exemplo.

Em cada caso, a fim de examinar-se o cumprimento, ou não, do princípio da anterioridade, é preciso determinar-se o momento, i. é, a data, em que a respectiva lei foi publicada, ou seja, foi tornada pública ou, mais precisamente, ficou disponível ao conhecimento público (ainda que ninguém tenha, efetivamente, dela tomado ciência.)

Assim, no caso de lei publicada em órgão oficial, o que vale é o dia em que aquele órgão esteve disponível aos interessados. Em outras palavras, a data da publicação, para os fins de atendimento à anterioridade tributária, é, na verdade, a data da circulação do respectivo órgão de divulgação. Se este for um jornal impresso (v.g., os Diários Oficiais), a data da circulação (e, por conseguinte, da publicação) será aquela a partir da qual exemplares do mesmo passaram a estar disponíveis aos interessados, seja por meio de venda em bancas e postos autorizados, seja por meio da efetiva entrega aos seus assinantes.¹³¹ Na hipótese de o mencionado órgão de informação estar disponibilizado, também, em sistema de informática

¹³⁰ Idem, ibidem, p. 317-318.

¹³¹ Esta data de circulação é certificada pela autoridade estatal responsável pela edição do *Diário Oficial*.

acessível aos interessados, a lei deverá ser considerada publicada no dia em que houve esta efetiva disponibilização.

Por seu turno, se a forma legal de publicação da lei for a afixação de seu texto em local público, esta será considerada publicada no dia em que tal providência seja tomada, obviamente, desde que o local da afixação esteja franqueada ao público em geral.

Assim, a prática, infelizmente ainda adotada por alguns entes públicos brasileiros, de fazer circular os exemplares do *Diário Oficial* dos últimos dias de dezembro, apenas em janeiro do ano seguinte, publicando leis e decretos que, por esquecimento ou por qualquer outra razão, deixaram de ser publicados até o último dia do ano¹³² anterior, não encontra respaldo jurídico, no tocante ao princípio da anterioridade tributária.

O princípio da anterioridade substitui, no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, o antigo princípio da anualidade¹³³, presente em todas as Cartas¹³⁴, até a de 1967¹³⁵. Por este princípio, nenhum tributo poderia ser exigido num determinado exercício financeiro sem que a respectiva lei orçamentária (também chamada de lei ânuia, o que deu origem ao nome do instituto) expressamente o previsse. Como a lei orçamentária deveria¹³⁶ ser publicada no exercício anterior àquele ao qual se referia, a não surpresa do contribuinte estava garantida.

Com a nova redação dada à Constituição de 1967 pela Emenda no. 1, de 1969, o princípio da anualidade foi expurgado do ordenamento jurídico brasileiro¹³⁷, passando a exigir-se que a lei instituidora, ou majoradora, do tributo estivesse “em vigor antes do início do exercício

¹³² Veja-se nota 123.

¹³³ BALEEIRO, Aliomar, *Direito ...*, p. 74-75.

¹³⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.2, p. 107.

¹³⁵ Art. 150, par. 29, 2ª parte, do seguinte teor:

“Art. 150 –

par. 29 – *Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra:*” (Grifo apostro.)

¹³⁶ Constituição de 1946, art. 74.

¹³⁷ BALEEIRO, Aliomar, *Direito...*, p. 79.

financeiro”.¹³⁸ Isto é, a Emenda no. 1/69 introduziu, no Brasil, o princípio da anterioridade tributária, tal qual nós o conhecemos hoje.¹³⁹

A redação do parágrafo 2º do art. 165 da atual Constituição, contudo, exige que a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que é editada anualmente e que orienta a elaboração da respectiva lei orçamentária, “disporá sobre as alterações na legislação tributária”.

Embora a lei de diretrizes orçamentárias não se confunda com a lei orçamentária propriamente dita, a esta se encontra, intimamente, ligada o que autoriza a pensar que, de alguma forma, o antigo princípio da anualidade tenha sido restabelecido pelo constituinte de 1988, ainda que sem a força de outrora. Com efeito, atualmente, a não surpresa do contribuinte é garantida, precipuamente, pela anterioridade, de sorte que a regra insculpida no citado art. 165, par. 2º, da Constituição parece não ter o condão de, em não sendo atendida, eivar de ilegitimidade a criação, ou majoração, de tributos.

Observe-se, ainda, por oportuno, que a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que veicula as normas gerais de direito financeiro, ainda traz, em seu art. 51, o antigo princípio da anualidade, na sua versão clássica.¹⁴⁰

¹³⁸ Art. 153, par. 29, 2ª parte.

¹³⁹ Apesar da pequena discrepância entre a redação da Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda 1/69 (“lei *em vigor*”) e a da Carta atual (“lei *publicada*”).

1.4.4 Princípio da irretroatividade tributária:

Este princípio, também conhecido como o da irretroatividade impositiva¹⁴¹, encontra-se insculpido no art. 150, III, a, da Constituição¹⁴² e, na verdade, completa¹⁴³ e confere plena eficácia ao recém analisado princípio da anterioridade.

Decorre do princípio geral da irretroatividade relativa das leis¹⁴⁴, previsto no art. 5º, XXXVI, da Carta Magna¹⁴⁵.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁴⁶ observa que o constituinte de 1987/88 entendeu necessária a expressa previsão deste princípio, em matéria tributária, no texto da Carta Magna, em razão de entendimento jurisprudencial que teria consagrado, em sede de imposto de renda, a retroatividade fiscal¹⁴⁷.

¹⁴⁰ “Art. 51 – Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.” (grifos não do original.)

¹⁴¹ MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 135.

¹⁴² “Art. 150 – Sem prejuízo (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

¹⁴³ MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 138.

¹⁴⁴ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 115-116. No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 99, para quem a prescrição do art. 150, II, a, “é despicienda, visto que a diretriz contida no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal é portadora deste mesmo conteúdo axiológico, irradiando-se por todo o universo do direito positivo, incluindo, portanto, a região das imposições tributárias.”

¹⁴⁵ “Art. 5º -

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

¹⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 322.

¹⁴⁷ Refere-se à Súmula 584, do Supremo Tribunal Federal, do seguinte teor:

“Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração.”

LUCIANO AMARO¹⁴⁸, após criticar o uso, pelo constituinte, no já citado art. 150, III, a, da expressão “*fatos geradores*”¹⁴⁹, lembra que este princípio é dirigido não só ao aplicador da lei, mas também ao próprio legislador.

Com efeito, o comando se destina ao aplicador da norma tributária, na medida em que lhe impede fazer incidir-la sobre fato pretérito; mas, também, visa o legislador, ao lhe proibir a edição de regras para tributar ou gravar mais onerosamente, fato já ocorrido.

¹⁴⁸ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 116.

¹⁴⁹ O mais adequado seria o uso da expressão “*fatos*”, sem adjetivá-la, porque se a sua ocorrência, antes da vigência da lei instituidora do tributo, não tem o condão de dar nascimento à obrigação tributária, por certo não se cuida de “*fatos geradores*”.

1.4.5 Princípio da igualdade (ou da isonomia) tributária

Este princípio, que estava implícito¹⁵⁰ no texto constitucional anterior, hoje é expresso no art. 150, II, da Constituição.¹⁵¹ Em decorrência desta norma que, por seu turno, é corolário do princípio constitucional geral segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”¹⁵², tanto o legislador, quanto o aplicador da lei, não podem conferir tratamento tributário diferente aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A origem deste princípio remonta à Europa do século XVIII, onde ainda subsistiam alguns privilégios de nascimento¹⁵³. Não por acaso, a igualdade figurava no lema¹⁵⁴ dos revolucionários que galgaram o poder na França em 1789¹⁵⁵ e foi contemplada no primeiro artigo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789¹⁵⁶, assim como nas Constituições francesas que a seguiram¹⁵⁷.

¹⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações...**, p. 202-203.

¹⁵¹ “Art. 150 – Sem prejuízo (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

¹⁵² Constituição, art. 5º, *caput*, primeira parte.

¹⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *ob. cit.*, v.2., p. 111.

¹⁵⁴ Em francês: “*liberté, égalité, fraternité.*”

¹⁵⁵ Segundo BASTOS, Aurélio Wander, no prefácio da edição brasileira da obra clássica de SIEYÈS, *Qu'est-ce que le Tiers État?*, (**A Constituinte Burguesa**, trad. Norma Azeredo. 2.tir.Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988, p. 38), na França pré-revolucionária o clero e a nobreza (que formavam o Primeiro e o Segundo Estados) não pagavam quaisquer tipos de imposto, os quais recaíam sobre a burguesia e os trabalhadores (o Terceiro Estado.) O próprio SIEYÈS, na obra citada, dedica-se a esta questão, sob a rubrica “A Promessa da Igualdade de impostos” (*ob. cit.*, p. 101-104.)

¹⁵⁶ “*Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits; les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune.*”

Na lição de MORAES, o princípio da igualdade jurídica, do qual se origina a isonomia tributária, *“manda, pois, que todos sejam iguais perante a lei, mas dentro das diferenças existentes. Somente as pessoas em circunstâncias e condições iguais é que deverão ter tratamento igual.”*¹⁵⁸

CARRAZZA¹⁵⁹ lembra, com muita propriedade, que o princípio da igualdade tributária não se restringe à vedação da discriminação dos contribuintes. Com efeito, o princípio implica que a lei, tanto ao ser elaborada, quanto ao ser aplicada, respeite duas exigências básicas:

- 1ª - **não discrimine** os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente;
- 2ª - **discrimine**, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Esta necessidade de discriminar os contribuintes que se encontram em situação desigual decorre do fato de que, se tal não for feito, invariavelmente, haverá ferimento ao princípio da igualdade jurídica, uma vez que se estará tratando igualmente os desiguais.

O princípio da isonomia tributária é completado com o da chamada capacidade contributiva ou da capacidade econômica. Por este último princípio, cujo alcance se cinge, à luz da Constituição atual, aos impostos, estes, sempre que possível¹⁶⁰, *“terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica”*¹⁶¹ do contribuinte.¹⁶²

¹⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações...**, p. 203.

¹⁵⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.2., p. 113.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p. 61.

¹⁶⁰ Para MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 75-77, a expressão *“sempre que possível”*, do art. 145, par. 1º da Constituição, somente se refere ao caráter pessoal dos impostos, visto que nem todos os tributos desta espécie se prestam, por suas características, ao atendimento este requisito. Já a capacidade contributiva, segundo aquele autor, deve ser respeitada em todos os tributos (e, em especial, em todos os impostos), sob pena de permitir-se a tributação com efeito de confisco.

¹⁶¹ O uso da expressão *“capacidade econômica”* é duramente criticada por MARTINS, **Sistema...**, p. 76-77, para quem o princípio se refere à *capacidade contributiva* das pessoas, que com aquela não se confunde.

¹⁶² Constituição da República, art. 145, par. 1º

Este último princípio, por sua vez, não é novidade no direito constitucional brasileiro. A Carta de 1946 já o expressava em seu art. 202.¹⁶³

BALEEIRO¹⁶⁴, ao comentar este dispositivo da Constituição de 1946, observou que se tratava de “*clausula nova, estranha às Constituições brasileiras anteriores, ainda que comum a outras Cartas Magnas deste pós-guerra.*”

O próprio BALEEIRO, no entanto, reconhece que o princípio “estava em embrião no art. 179, no. 15, da Carta constitucional de 1824¹⁶⁵.”

BECKER, por seu turno, comenta que este princípio é antiquíssimo, tendo-se originado do ideal de justiça distributiva preconizado pelos filósofos gregos, mais tarde adotado pela filosofia escolástica.¹⁶⁶

A Emenda 18, de 1965, que constitucionalizou o Sistema Tributário Nacional, ao discriminar as competências tributárias dos entes políticos e arrolar as limitações (constitucionais) ao poder de tributar, suprimiu o princípio da capacidade contributiva do texto da Carta de 1946. O constituinte de 1987/88, conforme se viu acima, houve por bem devolver ao princípio seu *status* constitucional, alçando-o, como direito individual que é, à categoria das *cláusulas pétreas*¹⁶⁷.

¹⁶³ “Art. 202 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

¹⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações...**, p. 254.

¹⁶⁵ “Art. 179 –

15) Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

¹⁶⁶ BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 437.

¹⁶⁷ Constituição da República, art. 60, par.4º, IV, do seguinte teor:

“Art. 60 – A Constituição poderá ser emendada(...)

Par. 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

.....

1.4.6 Princípio da vedação de tributo confiscatório

Este princípio, insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição,¹⁶⁸ objetiva evitar que o Estado, a pretexto de estar exercitando o seu poder fiscal, aproprie-se de patrimônio de particular. Ou, em outras palavras, limita o montante do tributo (ou da carga total dos tributos suportada por um mesmo contribuinte¹⁶⁹), de forma que este não seja excessivo, considerando-se o valor econômico da situação que deu ensejo à exigência tributária.

Assim, por exemplo, a fixação de alíquota de 100% (cem por cento) para o imposto sobre a propriedade territorial predial urbana, o IPTU, seria, sem dúvida, inconstitucional, por ferir o princípio do não confisco.

A questão que se impõe, cuja solução não se revela fácil, é saber-se a partir de que ponto (por exemplo, a partir de que alíquota) um tributo se tornaria confiscatório. Não se conhece fórmulas prontas. É preciso analisar-se cada caso individualmente, não se perdendo de vista suas peculiaridades, e sempre à luz do princípio da capacidade contributiva, para que se possa concluir quanto à natureza confiscatória, ou não, de um determinado tributo¹⁷⁰.

IV – os direitos e garantias individuais.”

¹⁶⁸ “Art. 150 – Sem prejuízo (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
IV – utilizar tributo com efeito de confisco:”

¹⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 141. São suas as palavras: “*Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto mas, principalmente, aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.*”

¹⁷⁰ De acordo com MORAES, ob. cit., v2., p. 127, a Corte Suprema da Argentina tem entendido que, para certos impostos, v.g., o imposto imobiliário, o uso de alíquota superior a 33% sobre o valor do bem, implica em confisco.

Contudo, conforme bem observa COÊLHO¹⁷¹, não se considera ofensa a este princípio a tributação exacerbada (isto é, em valores superiores ao que seria razoável e, até mesmo, à capacidade contributiva do sujeito passivo) quando o tributo é utilizado por razões extrafiscais ou , como instrumento coercitivo para o cumprimento do princípio (constitucional) da função social da propriedade¹⁷².

BALEEIRO¹⁷³ ensina que tributos confiscatórios são aqueles que “*absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral*”, e cuja utilização integra o sistema político e econômico da Constituição, na medida em que esta protege e garante o direito de propriedade.

O princípio da vedação do *tributo* (genérico, isto é, aplicável a todas as espécies tributárias) confiscatório tem sua gênese no princípio maior, igualmente constitucional, de garantia da propriedade privada.

Frise-se, contudo, que a Constituição da República garante apenas a propriedade particular que atenda à sua função social (art. 5º, XXII e XXIII), consolidando, assim, no direito brasileiro, a exemplo do que já ocorria em outras nações, a idéia de que o direito de propriedade deixou de ser absoluto.

¹⁷¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 333.

¹⁷² A Constituição de 1988 prevê, de forma expressa, a utilização dos impostos territorial rural – ITR (art. 153, par. 4º) e sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU (art. 156, par. 1º e 182, par. 4º, II) como instrumentos coercitivos para o cumprimento do princípio da função social da propriedade. Veja-se, sobre este tema, LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e a função social da propriedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, no. 37, p.17-25, 1998.

¹⁷³ BALEEIRO, Aliomar, **Limitações...**, p. 213.

MORAES¹⁷⁴ lembra, com muita propriedade, que a distinção entre o tributo *constitucional* e o *confiscatório* (e, destarte, *inconstitucional*) é, apenas, de *grau* (e não, de natureza.) Segundo MORAES, “o tributo confiscatório não se define por um percentual, mas pelo *ônus fiscal* que, *sem motivo*, se torne insuportável para o contribuinte.” (Grifo aposto.)

¹⁷⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.2. 2.ed., p. 127.

1.5 Discriminação constitucional das competências tributárias

As Constituições brasileiras, desde a primeira Carta republicana, a de 1891, vêm cuidando de discriminar a competência tributária, isto é, a aptidão para criar tributos¹⁷⁵, de cada ente político do Estado brasileiro.¹⁷⁶

Em outras palavras, a Constituição arrola os tributos que cada uma destas entidades políticas pode instituir, delimitando, assim, a competência tributária das mesmas.

Esta preocupação do legislador constituinte em deixar claro **quais** tributos podem ser criados pelas pessoas políticas visa, primordialmente, a segurança do contribuinte, evitando exigências tributárias inconstitucionais. Por outro lado, colabora com a convivência harmoniosa entre as entidades políticas, conferindo, destarte, maior eficácia ao princípio federativo¹⁷⁷.

A primeira Constituição brasileira, a de 1824, silenciou a respeito da discriminação das competências tributárias entre os governos central, das províncias, dos municípios e das vilas, uma vez que o poder fiscal se concentrava na pessoa do Imperador.¹⁷⁸

Em suma, conforme observa Rubens Gomes de SOUSA¹⁷⁹, *“a Constituição imperial de 1824 mantinha muito pouco sobre tributação e absolutamente nada sobre tributos provinciais e locais. As Províncias figuravam no orçamento imperial simplesmente como dotações de despesas.”*

¹⁷⁵ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 91.

¹⁷⁶ Conforme dispõem os arts. 1º, *caput*, e 18, *caput*, da Constituição de 1988, os entes políticos, no Brasil, são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

¹⁷⁷ Por este princípio, na lição de CARRAZZA, ob. cit., p. 88, com apoio em KELSEN, convivem, harmonicamente, a *ordem jurídica global* (o Estado brasileiro) e as *ordens jurídicas parciais*, a saber, a *central* (a União) e as *periféricas* (Estados, Distrito Federal e Municípios.)

¹⁷⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v. 1., p. 119.

¹⁷⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. O sistema tributário federal. In: ____ **O sistema fazendário**. 1. ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963, p. 10.

A primeira Constituição republicana, por seu turno, preocupada com o modelo de Estado federal que implantou, cuidou de discriminar, com clareza, as competências tributárias da União (art. 7º) e dos Estados (art. 9º). Quanto aos tributos de competência dos Municípios, a Carta de 1891 foi absolutamente omissa, deixando, assim, aos Estados a tarefa de regular a matéria.¹⁸⁰

¹⁸⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1., p. 130.

Já a Carta de 1934 explicitou os tributos, inclusive os impostos, que os Municípios poderiam instituir (art. 13, par. 2º), a exemplo do que fez com respeito à União (art. 6º) e aos Estados art. 8º), além de prever a criação de impostos residuais (art. 10, VII) e a cobrança de contribuição de melhoria, pela União, Estados ou Municípios (art. 124.)

A Constituição de 1946 prosseguiu nesta mesma linha, adotando, porém, uma discriminação de competências tributárias mais rígida, na medida em que adotou uma terminologia tecnicamente mais precisa, inclusive no tocante aos *nomen juris* dos tributos elencados.¹⁸¹

A situação foi, substancialmente, modificada com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, já durante o regime militar implantado a partir de abril de 1964. No dizer de Bernardo Ribeiro de MORAES¹⁸², “*trouxe ao país uma autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completas no antigo sistema tributário.*”

Tal afirmativa revela-se plenamente consoante à realidade: desde 1891, a discriminação das competências tributárias, nas Constituições brasileiras, vinham mantendo a mesma estrutura básica, com pequenas modificações. Um dos grandes méritos do sistema tributário nacional introduzido pela Emenda 18/65 foi, sem dúvida, a adoção de critério econômico para a classificação dos impostos, i. é, discriminou-os com referência às suas bases econômicas, facilitando-lhe assim a operacionalização.

Mas, a maior virtude da reforma tributária operada pela Emenda 18/65, indubitavelmente a mais significativa que o Brasil experimentou, foi, talvez, a de permitir que o princípio federativo pudesse ser, efetivamente, cumprido.¹⁸³

¹⁸¹ Idem, ibidem, p. 142.

¹⁸² Idem, ibidem, p. 153.

¹⁸³ MARTINS, Ives Gandra, **Sistema...**, p. 21, lembra que “*a Federação, portanto, constituiu-se no primeiro elemento escultor do sistema (tributário nacional.)*”

A Constituição de 1967, por sua vez, tanto em sua redação original como na que lhe foi dada pela Emenda 1/69, não promoveu alterações de vulto no sistema preconizado pela Emenda 18/65.

Finalmente, a Carta de 1988 manteve-se fiel à tradição republicana, explicitando a repartição da competência tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no capítulo I do título VI (arts. 145 a 162), o que ajudou a conferir maior rigidez ao sistema tributário nacional.¹⁸⁴

A doutrina costuma classificar a competência das entidades políticas em sede de instituição de tributos¹⁸⁵ em *comum*, *privativa* e *residual*.¹⁸⁶

A competência *comum* compreende, como o próprio nome indica, os tributos ou as espécies tributárias¹⁸⁷ que podem ser instituídas por qualquer ente político, desde que respeitadas os princípios constitucionais e as normas gerais em direito tributário.

A competência *privativa*, por seu turno, diz respeito aos tributos cuja criação a Constituição reservou, com exclusividade, a determinada(s) pessoa(s) política(s).

Finalmente, por competência *residual* se designa o poder, outorgado pela própria Constituição, para que um ou mais ente(s) possa(m) instituir outros tributos além daqueles compreendidos na sua competência comum ou privativa. Como regra geral, a competência residual é associada à instituição de impostos, uma vez que, em sede desta espécie

¹⁸⁴ Veja-se comentário à p. 26.

¹⁸⁵ Não se confunda a competência para **instituir** tributos com a competência para **legislar** sobre matéria tributária. Esta, no Brasil, é dita *concorrente*, de acordo com o disposto no art. 24 da Constituição, eis que à União cabe legislar sobre **normas gerais** (via lei complementar, conforme reza o art. 146, III), enquanto que aos Estados, Distrito Federal e Municípios é reservado o poder de legislar **supletivamente**, sempre observadas as normas gerais.

¹⁸⁶ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 93.

¹⁸⁷ Veja-se capítulo 2, item 2.3.

tributária, a Constituição cuidou de identificar as exações que cada uma das entidades políticas pode instituir, delimitando os respectivos campos de incidência.

A competência tributária comum¹⁸⁸ da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios está estabelecida no *caput* art. 145 da Constituição¹⁸⁹, que arrola as espécies tributárias que podem ser instituídas pelas respectivas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios.) Tais espécies são: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

A competência privativa da União está insculpida nos arts. 147, 148, 149, 153 e 154, II. O art. 147 dispõe que compete à União instituir e cobrar, nos Territórios Federais¹⁹⁰, os impostos de competência estadual, além dos de competência municipal, se o Território não for dividido em Municípios. O art. 148 disciplina a instituição, pela União (e, somente, por esta) dos empréstimos compulsórios. O art. 149, por sua vez, prevê a instituição, também, em regra, apenas pela União, das chamadas contribuições especiais, ressalvando a possibilidade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarem contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio de sistemas de previdência e assistência social. Finalmente, os arts. 153 e 154, II arrolam os impostos de competência da União.

¹⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., p. 202, anota, com muita propriedade, que, relativamente aos *tributos vinculados*, não se pode falar, a rigor, de competência comum, já que somente a pessoa jurídica de direito público legitimada para exercer a atividade estatal que se constitui no respectivo *fato gerador* pode instituir a taxa ou a contribuição de melhoria.

¹⁸⁹ “Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

¹⁹⁰ Apesar de inexistir, presentemente, Território Federal, no Brasil, a Constituição alberga esta possibilidade em seu art. 33.

Quanto aos Estados, compete-lhes, privativamente, a instituição dos impostos discriminados no art. 155; aos Municípios, os relacionados no art. 156. Já ao Distrito Federal cabe a criação dos impostos reservados aos Estados (art. 155), bem como, a dos de competência dos Municípios (art. 147, in fine.)

A competência residual, em sede de impostos, é outorgada, pela Constituição, com exclusividade, à União, desde que respeitados alguns requisitos (art. 154, I), que se revelam como autênticas garantias do contribuinte.

Em matéria de taxas, a competência tributária residual pertence aos Estados¹⁹¹ (e, por via transversa, ao Distrito Federal e, excepcionalmente, nos Territórios Federais, á União), já que a Constituição outorga àqueles a competência residual em sede de prestação de serviços públicos e de exercício do poder de polícia (art. 25, par. 1º¹⁹²).

Com efeito, conforme preleciona HELY LOPES MEIRELLES¹⁹³, *“a competência do Estado-membro para a prestação de serviços públicos não está discriminada constitucionalmente, pela razão de que, no nosso sistema federativo, o constituinte enunciou as matérias reservadas à União e as de competência comum entre as entidades estatais (arts. 21 e 23), deixando as remanescentes para os Estados (art. 25, par. 1º).”* (Grifo do original.)

Assim, a competência dos Estados (e do Distrito Federal)¹⁹⁴ (art. 32, par. 1º, por analogia) é determinada por exclusão: o que não for de competência expressa da União (art. 21), nem de interesse tipicamente municipal (art. 30, incisos I e V), será de competência dos Estados.

¹⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., p. 320-321.

¹⁹² “Art. 25 –

Par. 1º - São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.”

¹⁹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 303.

¹⁹⁴ Art. 32, par. 1º, por analogia.

2 OS TRIBUTOS

2.1 Origens

Pode-se dizer que o tributo nasceu junto com o Estado, pois, de um lado, a cobrança daquele é indispensável (com raras exceções) à sobrevivência deste e, de outro, somente este pode criar aquele. A tributação é conhecida desde os mais remotos tempos, sob as mais variadas formas. O mero estudo das denominações pelas quais os tributos vêm sendo conhecidos, ao longo da história, fornece uma razoável idéia das mudanças que sua natureza jurídica sofreu, nesta sua trajetória. Assim é que os tributos já foram considerados doações aos Estados, despojos de guerra, verdadeiros confiscos e contribuições arbitrárias para os mais diversos fins, como guerras de conquista, casamentos e outras festas, etc.¹⁹⁵

Apesar de sua ancianidade, a doutrina anota que, apenas a partir da Idade Moderna, a tributação assumiu papel de maior relevo nas finanças públicas. Até então, as receitas patrimoniais, isto é., aquelas geradas pela exploração do patrimônio do Estado, representavam a principal fonte dos recursos públicos.¹⁹⁶ Com a popularização das idéias liberais, o patrimônio público tornou-se mal visto, por haver sido considerado um óbice à livre circulação da riqueza.¹⁹⁷ Segundo Sainz de BUJANDA, *“Se julgou o Estado um mau administrador, que obtém de seus bens um rendimento inferior ao que se produziria em mãos dos particulares, e se estimou nociva toda a intervenção do Estado na vida*

¹⁹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 5.

¹⁹⁶ BASTOS, Celso Ribeiro, ob. cit., p. 39.

¹⁹⁷ Idem, ibidem, p. 40.

econômica. Como consequência disto, foi produzida a legislação desamortizadora e as receitas patrimoniais reduziram-se à sua mínima expressão.”¹⁹⁸

No Brasil, o primeiro tributo do qual se tem notícia foi o chamado *quinto* (ou *vintena*) *do pau-brasil*¹⁹⁹, o qual consistia na obrigação de o explorador desta madeira entregar à Coroa portuguesa um quinto (ou vinte por cento) da receita bruta obtida com sua venda. O quinto já era cobrado em Portugal desde 1316, e consistia em uma cópia da instituição muçulmana pela qual a quinta parte dos despojos dos inimigos derrotados e conquistados era reservada ao chefe supremo.

A tributação, entendida como a atividade de instituir e cobrar tributos, decorre do exercício, pelo Estado, do chamado *poder fiscal*²⁰⁰ ou *poder tributário*, que consiste na possibilidade, jurídica e fática, de “*penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias.*”²⁰¹

Este poder se expressa pela instituição, pelo Estado, de tributos, cobrados dos particulares sob sua jurisdição e cuja finalidade precípua, embora não única, é a de arrecadar recursos financeiros para o financiamento das atividades estatais.

Pode-se dizer, como o faz Zelmo DENARI, que o poder tributário é atributo da soberania estatal e, assim, inerente ao poder político.²⁰²

¹⁹⁸ BUJANDA, Sainz de. **Lecciones de derecho financiero**. Madrid: Artes Gráficas Benzal, 1987, p. 125.

¹⁹⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1, p. 108.

²⁰⁰ A Constituição brasileira de 1988 adota a expressão *poder de tributar* (seção II, do capítulo I, do título VI).

²⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v. 1, p. 251.

²⁰² DENARI, Zelmo, ob. cit., p. 23.

2.2 Natureza jurídica

O termo tributo deriva do verbo latino *tribuere*, que significa dividir ou repartir entre as tribos.²⁰³

Pode-se dizer que, juridicamente, tributo é a prestação que compete ao sujeito passivo de uma obrigação tributária (no Brasil, a chamada obrigação tributária *principal*, denominação adotada pelo Código Tributário Nacional para diferenciá-la das obrigações tributárias acessórias, i. é, os deveres instrumentais conferidos ao contribuinte e a outras pessoas, relacionados à administração dos tributos, tais como: emissão de documentos fiscais, escrituração de livros, prestação de informações ao Fisco, etc.)

Ou seja, nas palavras de CARVALHO,

*“no conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar os dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, situadas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência – regra-matriz – e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais.”*²⁰⁴
(Grifo do original.)

²⁰³ BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, ob. cit., v. 1, p. 349.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 193-192.

Outra não é a lição de BECKER, *verbis*:

*“A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o **dever** de efetuar uma determinada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o **direito** de obter a prestação.*

O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.”²⁰⁵ (Grifo do original.)

O conceito de tributo, no direito positivo brasileiro, é o veiculado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN (lei 5.172, de 25.10.66), *verbis*:

“Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, q ue não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” ²⁰⁶

Por seu turno, o art. 9º da lei 4.320, de 17.3.64 (anterior, portanto, ao CTN), que dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro, conceitua tributo como *“a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira,*

²⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 237.

²⁰⁶ Segundo ALIOMAR BALEEIRO (**Direito....**, p. 36), o projeto original do Código, por ele designado de “Projeto Rubens Gomes de Sousa – Osvaldo Aranha”, em homenagem ao jurista que redigiu o anteprojeto e ao então Ministro da Fazenda, que apoiou a iniciativa, continha um conceito de tributo um pouco diferente do adotado pelo texto final nestes termos: *“Tributo é toda prestação pecuniária instituída por lei com caráter compulsório pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no uso de competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de Direito Público.”*

destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas custeadas por essas entidades.”

CARVALHO²⁰⁷ identifica, no vocábulo tributo, nada menos que seis acepções diferentes, a saber:

- a) quantia em dinheiro;
- b) a prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) direito subjetivo do sujeito ativo;
- d) relação jurídico-tributária;
- e) norma jurídico-tributária;
- f) norma, fato e relação jurídica.

Para Geraldo ATALIBA²⁰⁸, a definição legal de tributo, perpetrada pelo legislador pátrio ao editar o Código Tributário Nacional, configura-se um verdadeiro despropósito, já que o conceito de tributo é constitucional, com sérios riscos aos direitos constitucionais dos contribuintes.

AMARO, após tecer severas críticas ao conceito legal de tributo, o define como *“a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”*²⁰⁹

Na verdade, mais importante do que o conceito são as características do tributo.

²⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 16.

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 29. Para este autor, *“juridicamente, se define tributo como obrigação jurídica pecuniária ex lege, que se não constitua em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nesta situação posto pela vontade da lei.”*

²⁰⁹ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 25.

De modo geral, há consenso, na doutrina²¹⁰, de que as principais características do fenômeno tributário são:

- a) seu fundamento jurídico é o poder fiscal do Estado;
seu pagamento é compulsório;
- b) é criação exclusiva da lei;
- c) é exigido pelo Estado ou por entidade com funções públicas;
- d) não tem caráter sancionatório;
- e) implica no dever de o sujeito passivo de entregar ao sujeito ativo determinada soma em dinheiro.

Com tais características, a obrigação tributária (e, por extensão, o objeto de sua prestação, o tributo) não se confunde com outras obrigações das quais o Estado é o sujeito ativo, tais como multas, reparações de guerra, indenizações por danos e obrigações decorrentes de negócios jurídicos (aluguéis, preços na alienação de bens, foros, laudêmios, etc.)²¹¹

Assim, pode-se dizer que a natureza jurídica do tributo é a de uma prestação decorrente de uma obrigação jurídica especial: a tributária.

O nascimento desta obrigação tributária, por seu turno, assim como as obrigações jurídicas²¹² em geral, não decorre, tão-somente, da lei, mas do acontecimento, no mundo fenomênico, de uma situação hipotética, prevista naquela.

²¹⁰ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 25-27; ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 31-32; BASTOS, Celso Ribeiro, ob. cit., p. 143-144; CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 20-23; CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 50-51; COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 30-35; DENARI, Zelmo, ob. cit., p. 43-44; ICHIHARA, Yoshiaki, **Direito ...**, p. 77; MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v. 1., p. 358-370;e NOGUEIRA, Ruy Barbosa, ob. cit., p. 145-155.

²¹¹ ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 33; BALEEIRO, Aliomar, ob. cit., p. 32.

²¹² Este posicionamento é defendido, de há muito, pelo Professor FERNANDO NORONHA, docente da Universidade Federal de Santa Catarina, nos textos que distribui a seus alunos. São suas as palavras: *“A lei em si mesma, é inerte, não cria obrigações. Do simples fato da existência de uma norma não nascem obrigações para ninguém. Entre a norma e a obrigação está sempre presente a verificação de uma situação de fato, enquadrável no “pressuposto (“suporte fático” ou “fatispécie”) daquela norma. Estes*

A esta previsão hipotética da lei, uma boa parte da doutrina lhe tem dado o nome de *hipótese de incidência tributária* ou, simplesmente, *hipótese de incidência*.²¹³

A adoção da denominação *hipótese de incidência* (ou, simplesmente, h. i.), visa, sobretudo, diferenciar a situação hipotética prevista na lei da ocorrência, no mundo fenomênico, de um fato que se subsume àquela previsão. A este último, alguns denominam de *fato imponível*²¹⁴, *fato jurídico tributário*²¹⁵ ou *suporte fático*.²¹⁶

A legislação brasileira, por sua vez, adotou, não sem sofrer críticas severas²¹⁷, uma única denominação, *fato gerador*, que abrange tanto a previsão hipotética da lei quanto a ocorrência, no mundo fático, daquela situação.²¹⁸

Assim, somente a *ocorrência* do fato, e sua *juridicização* pela lei (anterior a este) é que tem o condão de gerar a obrigação tributária.

acontecimentos é que são as verdadeiras fontes das obrigações.” No mesmo sentido, embora com outras palavras, a lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER (ob. cit., p. 289.)

²¹³ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, p. 54; BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 288-290; ; CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 159-160; COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 15-18; MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., p. 371.

²¹⁴ ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 63-64.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. e loc. cit.

²¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 290.

²¹⁷ Para GERALDO ATALIBA, ob. cit., p. 50, “*duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo.*” BECKER (ob. cit., p. 288) dizia que “*o fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual.*” Por seu turno, LUCIANO AMARO (ob. cit., p. 243-244) defende o uso da expressão *fato gerador*.

²¹⁸ O Código Tributário Nacional – CTN adota a designação genérica de *fato gerador*, definido, em seu art. 114, como “*a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”.

2.3 Espécies tributárias no Brasil

O presente tema tem ensejado intensa polêmica na doutrina, assim estrangeira como nacional. Impende descobrir se há apenas uma única categoria, ou espécie, de tributo ou, se há são várias e, neste caso, quais seriam os pontos de distinção.

O estudo deste tema se faz necessário em face da diversidade dos regimes jurídicos aplicáveis às diferentes espécies tributárias.²¹⁹

Diversos têm sido os critérios de classificação dos tributos adotados pela doutrina.

Sob a ótica das ciências econômicas, os tributos podem ser classificados segundo a *fonte de riqueza* ou a atividade econômica que se constitui em seu fato gerador, tais como: o patrimônio, a renda, a produção, a circulação, etc. Esta classificação foi adotada, de certa forma, pelo Código Tributário Nacional, em seu título III, no tocante aos impostos.

Outra classificação de cunho econômico²²⁰ é a que divide os tributos em *diretos* e *indiretos*, conforme sua repercussão econômica. Assim, o tributo é dito *direto* quando seu ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte.; em outras palavras, quando o contribuinte *de direito* se confunde com o contribuinte *de fato*.

²¹⁹ Neste sentido, revela-se importante a lição de GERALDO ATALIBA, ob. cit., p. 122, para quem “*não basta, não é suficiente, reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (‘natureza específica do tributo’, conforme diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie.*”

²²⁰ ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 142.

Já nos tributos considerados *indiretos*, a carga financeira decorrente da tributação é transferida, pelo contribuinte *de direito*, a outra pessoa (o “contribuinte” *de fato*) que a suportará.

AMARO chama a atenção para o fato de que esta classificação pode ser fonte de incertezas: há casos de tributos ditos indiretos, cujo ônus não é repassado a terceiro, como existem tributos diretos cuja carga é transferida, mediante artifícios pelos quais é “embutida” no preço da mercadoria ou do serviço.²²¹

Esta classificação, aos olhos do direito, é irrelevante, salvo na interpretação de certas normas relativas à imunidade²²² ou isenção, e na repetição do indébito tributário²²³.

Outro critério de classificação tipicamente econômico é o que divide os tributos e, em especial, os impostos, em reais e pessoais.

Para ATALIBA²²⁴, os tributos (ou impostos) reais “*são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.*” Por seu turno, os tributos pessoais são “*aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência*

²²¹ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 88.

²²² O Supremo Tribunal Federal – STF, desde o julgamento dos Embargos em Recurso Extraordinário 69.483 - SP, vem entendendo que somente o contribuinte *de direito* é beneficiado por imunidade, mudando a orientação obedecida até então.

²²³ De acordo com o disposto no art. 166 do CTN, “*a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de haver transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*”. Neste sentido vai a Súmula 546 do STF, segundo a qual, “*cabe a restituição de tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.*” Esta súmula, por seu turno, veio a complementar e esclarecer a de no. 71 (“*embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto*”), conforme observa BALEEIRO (*Direito...*, p. 565.)

²²⁴ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, p. 141.

leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos.”²²⁵

Segundo o seu objetivo, os tributos podem ser: *fiscais* ou *extrafiscais*, conforme visam a mera arrecadação de recursos ou a indução de comportamentos.²²⁶

Outro critério, ainda de caráter econômico, classifica os tributos em *progressivos* e *regressivos*. Os primeiros são aqueles cuja onerosidade relativa cresce com o aumento da renda do contribuinte; os segundos, aqueles em que ocorre o inverso.²²⁷

Obviamente, os tributos têm sido classificados também segundo critérios eminentemente jurídicos. Aliás, para alguns, o estudo dos tributos deveria ser feito, única e exclusivamente, à luz dos conceitos e princípios jurídicos.²²⁸

De modo geral, os tributaristas²²⁹ comungam a idéia de que a natureza jurídica do tributo (quanto ao seu gênero e à sua espécie) é determinada pelo exame de sua respectiva hipótese de incidência.²³⁰

²²⁵ Para ATALIBA, o aspecto material da hipótese de incidência “é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços,” etc., contendo a “designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste.” (*Hipótese...*, p. 106-107.)

²²⁶ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 87.

²²⁷ Idem, ibidem, p. 89.

²²⁸ BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 35.

²²⁹ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, p. 128; BALEEIRO, Aliomar, *Direito...*, p. 63; BASTOS, Celso Ribeiro, *Curso...*, p. 145; BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 338; MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1, p. 376-377.

²³⁰ Há, contudo, quem discorde da adoção deste critério. Para CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 23, somente o exame conjunto da hipótese de incidência e da base de cálculo do tributo é capaz de revelar sua verdadeira natureza jurídica específica. COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 21, também critica o que chama de “*glorificação do fato gerador*.” Para ele, a doutrina tradicional erra ao alocar na hipótese de incidência todos os aspectos que compõem a estrutura da norma tributária, esvaziando, assim, as “consequências” ou “mandamentos” normativos. Na verdade, o que está em discussão,

Também o critério do exame da hipótese de incidência foi o adotado pelo legislador pátrio, na elaboração do Código Tributário Nacional.²³¹

A grande polêmica, em sede de classificação jurídica dos tributos, é a que diz respeito ao número das espécies tributárias existentes.

Há quem entenda haver apenas duas: os tributos *vinculados* e os *não vinculados*, conforme a respectiva hipótese de incidência consistir, ou não, em uma atividade estatal referida, direta ou indiretamente, ao contribuinte.²³²

Outros tributaristas entendem ser três as espécies tributárias: *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria*, ou *contribuições*, genericamente consideradas.

Para Rubens Gomes de SOUSA, por exemplo, adepto da classificação tripartite, todas as demais receitas tributárias que não fossem impostos, nem taxas, seriam contribuições²³³, mantendo este entendimento mesmo após a promulgação da Emenda 18/65 e da edição do Código Tributário Nacional.²³⁴ Idêntica posição é a adotada por ATALIBA.²³⁵

aqui, é o que compõe, efetivamente, a hipótese de incidência tributária. Já para BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 339-343, o *núcleo* da hipótese de incidência é a *base de cálculo do tributo*. Este *núcleo* é que determinaria a *natureza genérica* do tributo; a *específica* seria conferida pelos demais elementos que integram a hipótese de incidência.

²³¹ O art. 4º do CTN assevera que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”.

²³² BECKER, Alfredo Augusto, ob. cit., p. 345, para quem os tributos vinculados são as *taxas*, e os não vinculados, os *impostos*. No mesmo sentido: PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1969**, v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 362 e 371-372.

²³³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 163-165.

²³⁴ Idem. **Natureza tributária da contribuição para o FGTS**. Revista de Direito Público no. 17, p. 313, 1971.

Por outro lado, há autores, como PAULO DE BARROS CARVALHO²³⁶, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²³⁷, SACHA CALMON NAVARRO COELHO²³⁸ e YOSHIKI ICHIHARA²³⁹, que classificam os tributos em *impostos*, *taxas* e *contribuições de melhoria*; para estes, qualquer outra exação tributária, como os *empréstimos compulsórios* e as assim chamadas *contribuições especiais*, ou *para-fiscais*, revestirão a natureza ou de *imposto*, ou de *taxa*, conforme a sua respectiva hipótese de incidência.

Há, ainda, os que adotam a classificação *quadripartite* dos tributos. LUCIANO AMARO²⁴⁰, adepto desta corrente, entende que as espécies tributárias são: *impostos*, *taxas* (de serviço, de utilização de via pública e de melhoria), *contribuições* (sociais, econômicas e corporativas) e *empréstimos compulsórios*. Para este autor, portanto, ao contrário do que entende grande parte da doutrina, a *contribuição de melhoria* não constituiria uma espécie tributária autônoma, mas, seria uma modalidade da categoria *taxa*.

Já para MORAES²⁴¹, os tributos são *impostos* (aí incluídos os *restituíveis*, isto é, os empréstimos compulsórios), as *taxas*, as *contribuições de melhoria* e as *contribuições especiais* (subdivididas em *previdenciárias*, *de intervenção no domínio econômico* e *profissionais*.)

Finalmente, há um rol cada vez maior de tributaristas, principalmente, após o advento da Constituição de 1988, perfilhando a idéia de que o sistema tributário brasileiro contempla cinco espécies de tributos: os *impostos*, as *taxas*, as *contribuições de melhoria*, os

²³⁵ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, p. 131.

²³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 29.

²³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio, ob. cit., p. 315.

²³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 02.

²³⁹ ICHIHARA, Yoshiaki, ob. cit., p. 82.

²⁴⁰ AMARO, Luciano, ob. cit., p. 79-80.

²⁴¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1, p. 381-383.

empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (que alguns denominam de contribuições sociais.)

BALEEIRO foi um dos primeiros doutrinadores, , no Brasil, a admitir a possibilidade de existência de cinco espécies tributárias, embora não o tenha afirmado categoricamente.²⁴²

Adotam a classificação *quinqüipartida*, dentre outros, Celso Ribeiro BASTOS²⁴³, Ives Gandra da Silva MARTINS,²⁴⁴ Hugo de Brito MACHADO²⁴⁵, Ruy Barbosa NOGUEIRA²⁴⁶ e Vittorio CASSONE²⁴⁷.

Essas divergências quanto às espécies tributárias existentes no direito brasileiro devem-se, primordialmente, à não adoção de um critério único de classificação, pelos estudiosos. Com efeito, o critério previsto no art. 4º do Código Tributário Nacional²⁴⁸, cuja ênfase

²⁴² BALEEIRO, apesar de admitir, em princípio, apenas três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), conforme expressa no parecer sobre o projeto do CTN que ofereceu, enquanto deputado federal, na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara de Deputados (**Direito...**, p. 15-40, itens 7 e 8) e no comentário ao art. 5º do Código (ob. cit., p. 64-65), observa, na nota 8 (ob. cit., p. 65), que a jurisprudência pátria já vinha se firmando no sentido de reconhecer que, à luz da Constituição [sic] de 1969, as chamadas *contribuições especiais* formavam, “*juridicamente, uma categoria autônoma*”. Quanto aos *empréstimos compulsórios*, BALEEIRO reconheceu, apenas, que estes eram “*regulados como tributos*”, pela Carta Magna de 1967, na redação dada pela Emenda 1/69, em seu art. 21, par. 2º, II, sem, no entanto, adentrar no mérito de constituírem, ou não, espécie autônoma.

²⁴³ BASTOS, Celso Ribeiro, **Curso...**, p. 146.

²⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinqüipartida dos tributos .In: **Comentários ao Código tributário nacional**. São Paulo: Bushatsky, 1977, v. 3, p. 25.

²⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., p. 45.

²⁴⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, ob. cit., p. 159.

²⁴⁷ CASSONE, Vittorio, ob. cit., p. 66.

²⁴⁸ Reza o art. 4º do CTN:

“Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto de sua arrecadação”. (Grifo aposto.)

repousa toda na hipótese de incidência do tributo, e que despreza, expressamente, quaisquer considerações a respeito do destino da receita obtida, revela-se, hoje, insuficiente para uma eficaz classificação dos tributos.

Tal inadequação do critério legal insculpido no Código tornou-se mais evidente com o advento da Constituição de 1988, a qual não deixa dúvidas a respeito da natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das chamadas contribuições especiais, estas previstas no art. 149 da Carta, além de haver previsto algumas regras peculiares a esses tributos.²⁴⁹

No caso específico das contribuições especiais, a *destinação* de sua receita adquire especial relevância para a determinação do regime jurídico aplicável, como reconhece ATALIBA.²⁵⁰

AMARO também admite a insuficiência do critério legal de especificação dos tributos insculpido no CTN²⁵¹, ao constatar que a sua adoção levaria à redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições (que não a de melhoria) às categorias de imposto ou taxa, o que, na sua opinião, é incompatível com o próprio texto do Código.²⁵²

Por outro lado, a necessidade de uma correta classificação dos tributos decorre dos diferentes regimes jurídicos impostos pela Constituição e pela legislação infra-constitucional.

²⁴⁹ Por exemplo, a vedação da vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (CF, art. 167, IV) não se aplica nem aos empréstimos compulsórios, nem às contribuições especiais, conforme se depreende do próprio texto dos arts. 148 e 149 da Carta Magna.

²⁵⁰ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, p. 198-201.

²⁵¹ AMARO, Luciano, *ob. cit.*, p. 55-58.

²⁵² Lembra AMARO, por exemplo (*ob. e loc. cit.*), que o art. 17 do CTN estabelece que “*os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações neles previstas.*” (Grifo apostro.) Assim, um tributo instituído como empréstimo compulsório, ou contribuição, não poderia, jamais, revestir a natureza de **imposto**, como preconizam alguns doutrinadores. No tocante à redução das exações à categoria de **taxa**, a dificuldade reside no fato de que, nem sempre (ou quase nunca) a respectiva hipótese de incidência consistiria na prestação de um serviço público específico e divisível ou, no exercício do poder de polícia.

De qualquer modo, parece claro que o constituinte de 1988 previu a existência de **cinco** espécies tributárias principais, todas sujeitas a regras próprias, a saber: **impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais**. Por seu turno, as **contribuições especiais**, previstas nos art. 149, 195 e outros, espargidos pelo texto constitucional, podem ser subdivididas em: **contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico** (por exemplo, o *Adicional do Frete para a Renovação da Marinha Mercante*) e **contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas** (contribuição sindical e anuidades pagas à Ordem dos Advogados do Brasil - OAB e demais entidades de fiscalização do exercício profissional.) Por fim, as **contribuições sociais** ainda podem ser: **contribuições para o financiamento da seguridade social** (aquelas previstas no art. 195 da Constituição e a CPMF, de cuja instituição cuida o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e **contribuições sociais gerais** (salário-educação²⁵³, FGTS, PIS²⁵⁴, contribuições para o Sesi, Senai, Sesc, Senac²⁵⁵, Senar²⁵⁶, Sebrae, etc.)²⁵⁷

Nesta ordem de idéias, o **imposto** se caracteriza por ser um tributo *não vinculado*, por excelência, isto é, aquele cuja hipótese de incidência consiste numa situação qualquer

²⁵³ O art. 212, par. 5o., da Constituição deixa clara a natureza de contribuição social do assim chamado *salário-educação*

²⁵⁴ O art. 239 da Constituição recepcionou, expressamente, a Lei Complementar 7/70, que instituiu a contribuição compulsória para o Programa de Integração Social – PIS, determinando que sua receita fosse destinada inteiramente ao financiamento do seguro-desemprego e o abono-salarial previsto no seu parágrafo 3º.

²⁵⁵ O art. 240 da Constituição garante a legitimidade da cobrança das “*contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.*”

²⁵⁶ A criação do SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, nos moldes da legislação relativa ao SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, e ao SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, foi prevista pelo art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

²⁵⁷ Esta classificação, com ligeiras modificações, é a adotada, também, por CASSONE, ob. e loc. cit.

independente de uma atuação estatal específica, relativa ao contribuinte.²⁵⁸ Há quem diga, como o fazem Cleber Girardino²⁵⁹, Dino JARACH²⁶⁰ e ATALIBA²⁶¹, que a hipótese de incidência dos impostos deve, necessariamente, ter cunho econômico.²⁶²

A **taxa**, por sua vez, consiste em tributo vinculado a uma atuação estatal referida diretamente ao contribuinte, que pode ser: a prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível ou o exercício regular do poder de polícia.²⁶³

Já a **contribuição de melhoria**, objeto do presente estudo, apesar de ainda suscitar muita polêmica quanto ao seu exato conceito e, principalmente, quanto à sua hipótese de incidência e ao seu valor, há consenso de que se trata de um tributo igualmente vinculado, a exemplo da taxa. Neste caso, a atuação estatal referida ao contribuinte é a realização de obra pública. Posteriormente, ver-se-ão os requisitos e os eventuais limites para sua exigibilidade.

O **empréstimo compulsório** é uma das figuras jurídicas cuja verdadeira natureza tem sido objeto de calorosos debates, assim na doutrina como nos tribunais. A Constituição de 1988 espancou as dúvidas que pairavam sobre sua natureza tributária²⁶⁴, permanecendo, todavia,

²⁵⁸ Segundo o art. 16 do CTN, “*imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*”

²⁵⁹ *Apud* ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 136.

²⁶⁰ JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Cima, (sem data), p. 187

²⁶¹ ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 136.

²⁶² Segundo ATALIBA, *ob. e loc. cit.*, este entendimento decorre da leitura do texto constitucional, em especial, do art. 5º, *caput*, e I, e art. 145, par. 1º, que consagram, respectivamente, os princípios da *isonomia* e da *capacidade contributiva* (ou *econômica*).

²⁶³ Constituição de 1988, art. 145, II, e CTN, art. 77.

²⁶⁴ Na vigência das Constituições anteriores, sustentou-se que a natureza jurídica do empréstimo compulsório seria a de um *contrato coativo*. BALEEIRO, **Direito...**, p. 113-115, lembra que este foi o entendimento dominante no STF, consubstanciado na Súmula

conforme já visto, a polêmica respeitante a ele constituir, ou não, uma espécie autônoma.²⁶⁵ De qualquer forma, a partir da entrada em vigor da Carta de 1988, estão muito claras as hipóteses em que pode ser instituído empréstimo compulsório, bem como a destinação de sua receita.

Por último, as **contribuições especiais**²⁶⁶, no passado mais conhecidas como **contribuições parafiscais**²⁶⁷, são todos aqueles tributos que se caracterizam ou por carrear recursos para a política social do governo (contribuições sociais, propriamente ditas) ou por servir de instrumento de intervenção no domínio econômico (e, destarte, como tributo extrafiscal) ou por ser fonte de financiamento das entidades corporativas (OAB e Conselhos Regionais das profissões regulamentadas) e sindicais.

No dizer de ATALIBA²⁶⁸, as **contribuições** (entre as quais ele inclui a de melhoria) se distinguem das **taxas** (que, como aquelas, são tributos vinculados) por terem, como

418, e que vigiu até a promulgação da Emenda 1/69 que, em seu art. 21, par. 2º, II, teria deixado clara a natureza tributária desta exação. Diz a Súmula 418 do STF: “*O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária.*”

²⁶⁵ Vide nota 58.

²⁶⁶ Esta denominação é adotada, também, por BALEEIRO, Aliomar, ob. cit., p. 65; CASSONE, Vittorio, ob. cit., p. 50-51 e MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1, p. 382. No entanto, a doutrina adota, também, outras expressões, como *contribuições* (AMARO, Luciano, ob. cit., p. 80; ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 131-132 e 186), *contribuições sociais* (BASTOS, Celso Ribeiro, ob. cit., p. 159; CARVALHO, Paulo de Barros, ob. cit., p. 35; MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., p. 305) e *contribuições parafiscais* (BALEEIRO, Aliomar, **Direito...**, p. 37, 65 e 640-641; CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p. 309; COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 08; ICHIHARA, Yoshiaki, ob. cit., p. 83.)

²⁶⁷ Conforme anota ALIOMAR BALEEIRO, **Direito...**, p. 641-643, o termo *parafiscal* decorre do fato de que, em suas origens, estas contribuições eram utilizadas, predominantemente, para financiar as atividades de órgãos *paraestatais*, como a OAB, o SESI, o SESC, o SENAI, o SENAC e os institutos de pensão e aposentadoria.

²⁶⁸ ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 187.

hipótese de incidência uma atuação estatal *indireta* e *mediatamente* referida ao contribuinte.

Ou seja, assim como as **taxas**, e as **contribuições de melhoria** (para quem distingue as contribuições de melhoria das contribuições especiais), as **contribuições especiais** têm como hipótese de incidência uma atuação estatal referida ao contribuinte. No caso das **taxas**, como já visto, esta *referibilidade* da atividade estatal é *direta* e *imediata*, isto é, deve haver, no mundo fenomênico, ou a prestação, ainda que potencial, de serviço público específico e divisível cujo destinatário seja o contribuinte, ou a prática de ato administrativo decorrente do regular exercício do poder de polícia, igualmente direcionado ao contribuinte.

Em se tratando de **contribuição de melhoria**, conforme também já visto, faz-se necessário, igualmente, uma atuação estatal (no caso, a realização de obra pública) que se refere ao contribuinte, desta feita, de modo *indireto*, já que a atividade da Administração teve como destinatário específico não a ele mas, sim, a coletividade.

As **contribuições especiais** se distinguem da **contribuição de melhoria** pelo fato de que a hipótese de incidência daquelas consiste numa atuação estatal (indiretamente referida ao contribuinte), provocada pelo próprio sujeito passivo.²⁶⁹

Esta provocação do contribuinte, a que ATALIBA denomina de *elemento intermediário* da contribuição²⁷⁰, consiste numa situação ou fato, desencadeada por uma atividade desenvolvida pelo contribuinte. Este elemento intermediário, por seu turno, provocará determinada atuação do Poder Público, a qual ensejará despesas, produzindo, ou não, benefício especial ao sujeito passivo. A cobrança da contribuição especial objetiva,

²⁶⁹ ATALIBA, Geraldo, **Hipótese ...**, p. 189-190.

²⁷⁰ Idem, *ibidem*, p. 189-190.

justamente, fazer frente a essas despesas, geradas, de forma direta ou indireta, efetiva ou presumidamente, pelo contribuinte.²⁷¹

Assim, por exemplo, o empregador, seja pessoa física seja jurídica, assim como os empregados e os profissionais autônomos, estão obrigados a pagar, ao órgão oficial federal de seguridade²⁷², contribuições especiais sociais propriamente ditas, na classificação aqui adotada, por razões distintas. Para os empregadores, a obrigação decorre de sua condição de patrão, a qual exigiria que o Poder Público tivesse despesas relacionadas com a seguridade social de seus empregados (gastos com saúde, previdência social e assistência social.) Para os trabalhadores, a hipótese de incidência da contribuição especial é a atividade profissional por eles exercida, a qual obriga o Estado a colocar à disposição deles uma série de benefícios.

²⁷¹ GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, p. 200-201, afirma que o valor da contribuição (especial) deve guardar relação direta com o benefício especial ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo.

²⁷² Atualmente, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

3 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

3.1 Histórico

Os autores divergem quanto à origem da contribuição de melhoria, sendo que alguns identificam no Digesto o mais antigo registro de sua utilização.²⁷³

BALEEIRO²⁷⁴ faz referência a “*certo fragmento do Digesto*”, o qual é identificado por João Baptista MOREIRA²⁷⁵, que cita como fonte um voto de Virgílio Sá Pereira, do seguinte teor, *verbis*:

“Também fará qualquer via pública imediata à sua casa própria, e limpará aqueduto que esteja descoberto e o construirá de modo que não impeça o trânsito aos veículos. Os que porém habitem a casa pagando aluguel, se não constrói a rua o senhorio, e a constroem eles próprios, abaterão os gastos dos aluguéis.” (Digestorum – Lib. XLIII, tit. X, par. 3º, fr.1. Digesto De via publica.)

MOREIRA observa, com apoio em Ignazio Manzoni, que, embora o *Digesto* tenha sido promulgado em 533, em Bizâncio, o fragmento de que faz parte o *De via publica* é bem anterior a esta data²⁷⁶.

²⁷³ MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: ____ **Tratado de direito tributário**. Coord. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v.8, p. 156.

²⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar, **Direito...**, p. 360.

²⁷⁵ MOREIRA, João Baptista, ob. e loc. cit.

²⁷⁶ Idem, *ibidem*, p. 157.

MOREIRA aduz que o *Código Justinianeu*²⁷⁷, do ano seguinte, traz um exemplo mais característico de uma exação que melhor se aproxima da contribuição de melhoria do que o famoso fragmento do *De via publica*, porquanto é proporcional ao patrimônio do obrigado, como na versão germânica do instituto.²⁷⁸

No entanto, conforme observa o próprio MOREIRA, a obrigação prevista no *Digesto*, a exemplo de outras ocorrências, até mais antigas, anotadas pelos historiadores²⁷⁹, não passavam de contribuições, ainda que compulsórias, *in labore* e *in natura*, tais como o dever de queimar cal para os trabalhos públicos, fornecer esquadrrias, táboas e carvão, trabalhar na construção de obras públicas, etc.²⁸⁰

Quanto à instituição da contribuição de melhoria como obrigação pecuniária, há certo consenso na doutrina, conforme anota Edgard Neves da SILVA, que somente teria tido início no século XIII, na Europa, com a construção de diques no rio Tâmis, na Inglaterra, e com o embelezamento de praças, em Florença.²⁸¹

COELHO²⁸² também cita as obras no rio Tâmis como marco na instituição da contribuição de melhoria. Já MOREIRA aponta a “*imposição sobre as obras de reparação*

²⁷⁷ Livro X, título XXV, 2.

²⁷⁸ Segundo MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 158, o texto referido era do seguinte teor: “*Os Imperadores Honório e Teodósio, Augustos, a Antêmio: Na Bitínia, e nas demais províncias, sejam os posseiros obrigados à reparação das estradas públicas e aos demais encargos desta natureza, de acordo com o número de jeiras ou de cabeças que possuírem.*”

²⁷⁹ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 258-285, apresenta quadro sinóptico geral das ocorrências de contribuição de melhoria no qual constam algumas mais antigas que a mencionada no *Digesto De via publica*.

²⁸⁰ Idem, ibidem, p. 157.

²⁸¹ SILVA, Edgard Neves da. Contribuição de melhoria. In: ____ **Curso de direito tributário**. Coord. Ives Gandra da Silva. 4.ed. Belém: CEJUP, 1995, v.2., p. 367.

²⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 73-74.

dos diques de Romney”, em 1250, como o início da cobrança desta exação na Inglaterra, referindo-se, possivelmente, às mesmas obras citadas pelos autores supramencionados²⁸³.

Também J. H. Meirelles Teixeira, por seu turno, menciona a instituição de contribuição de melhoria, em 1296, para o embelezamento de praças em Florença, assim como sua cobrança para a realização de obras de regularização do Tâmis, situando-as, no entanto, no século XVII²⁸⁴.

MORAES confirma que “*os primeiros lineamentos da contribuição de melhoria aparecem na Inglaterra, na célebre ordenança sobre os pântanos de Romney, região pantanosa no condado de Kent , em que os gastos necessários à sua dragagem ficavam a cargo dos proprietários dos imóveis beneficiados.*”²⁸⁵

COELHO preleciona que, após a conclusão das obras de regularização do leito do Tâmis, que consumiu vultosas quantias de dinheiro público, “*verificou-se que os súditos de sua majestade, especialmente os londrinos, tinham acabado de obter grande conforto*”, já que “*o rio já não transbordava, alagando a cidade.*”²⁸⁶

Não demorou para que o Parlamento britânico percebesse que, em razão das obras realizadas pela Coroa, uma classe especial de súditos foi, especialmente, beneficiada, do ponto de vista patrimonial: os proprietários das áreas rurais ribeirinhas, antes alagadiças e pantanosas e, agora, férteis e próprias para a agricultura e pecuária. Como consequência lógica, os preços de mercado destes imóveis subiram consideravelmente. Surgiu, então, a idéia, no Legislativo, de instituir-se um tributo, denominado de *betterment tax*,²⁸⁷ a ser

²⁸³ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 259.

²⁸⁴ *Apud* BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra da Silva, ob. cit., v.6. t.1, p. 50-51.

²⁸⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1, p. 560.

²⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., pp. 74-75.

²⁸⁷ Literalmente, *tributo de melhoria* ou *de melhoramento*.

cobrado, apenas, dos proprietários dos imóveis beneficiados pela obra, com o objetivo de capturar a *mais-valia* imobiliária dela decorrente²⁸⁸.

MORAES lembra que, segundo alguns historiadores, o tributo teria tido sua origem em Florença, no ano de 1296, quando foram realizados diversos melhoramentos na praça onde se situava a Igreja de Santa Maria dei Fiori. Tais obras, que propiciaram a valorização dos imóveis limítrofes, teriam sido custeadas por seus respectivos proprietários.²⁸⁹ Mais tarde, outras praças de Florença teriam tido suas obras de reforma e ampliação, também elas custeadas por contribuição de melhoria.²⁹⁰

Na verdade, conforme observa Aristóphanes Accioly²⁹¹:

“Sempre foi percebida, pelos administradores, a injustiça que encerrava o fato de alguns poucos se beneficiarem em resultado de obras ou melhorias realizadas com os meios do tesouro público, oriundos da arrecadação dos tributos pagos por toda a população. Sempre houve o enriquecimento de alguns à custa dos demais cidadãos.”

Em 1427, segundo BACHOUR²⁹², a Inglaterra se tornou o primeiro país a cobrar, dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, uma contribuição, denominada *betterment tax*.²⁹³

²⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. e loc. cit.

²⁸⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1, p. 561. No mesmo sentido: Augusto Graziani, *apud* MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 160.

²⁹⁰ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 160, mencionando a *Piazza della Signoria*, em 1307, e a *Piazza del Popolo*, em 1319.

²⁹¹ *Apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1., p. 559.

²⁹² BACHOUR, Assam. **L'imposition de la plus-value immobilière**. Paris: LGDJ, 1967, p. 13.

Para MOREIRA²⁹⁴, esta afirmação de BACHOUR, por sua vez apoiada em BALAN²⁹⁵, derruba a tese, sustentada por alguns doutrinadores, como BILAC PINTO²⁹⁶, segundo a qual a *betterment tax* seria uma criação americana adotada, posteriormente, pelos ingleses.

BILAC PINTO²⁹⁷, estribando-se na lição de Victor Rosewater, aponta o ano de 1691 como o da edição do primeiro ato legislativo americano instituindo uma exação nos moldes da contribuição de melhoria, a qual foi batizada como *special assessment*.²⁹⁸

Apesar de SELIGMAN afirmar, categoricamente, que a *special assessment* nada tem a ver com a *betterment tax* britânica, sendo um instituto essencialmente americano,²⁹⁹ a verdade é que a já citada lei americana de 1691 é cópia quase perfeita de uma lei inglesa de 1667³⁰⁰, que instituiu o tributo relativamente a obras de reconstrução de Londres.³⁰¹

²⁹³ Vide nota 287.

²⁹⁴ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 166.

²⁹⁵ BALAN, H. L. Bechét de. *De l'imposition de plus-values*. Paris: Thèse, Sagot, 1920, p. 65 e ss.

²⁹⁶ BILAC PINTO, Olavo. *Contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, 1937, p. 31.

²⁹⁷ Idem, ibidem, p. 20.

²⁹⁸ Em português, algo como *imposição especial*. A doutrina brasileira, contudo, costuma traduzir a expressão como *contribuição especial*. Neste sentido: MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 166.

²⁹⁹ SELIGMAN, E. *Essays sur l'impôt*. Paris: Giard & Brière, 1914, v 2., p. 178, nota 1.

³⁰⁰ Neste sentido: W. O. Winter, *apud* MOREIRA João Baptista, ob. cit., p. 167 e ROSEWATER, Victor. *A study in municipal finance*. New York: Columbia College, 1893, p. 20.

³⁰¹ Trecho da lei inglesa (segundo MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 167):

"For the better effecting whereof, it shall and may be lawful to and for the said persons so authorized and appointed, as aforesaid, or any seven or more of them, at their said meeting, to impose any reasonable tax upon all houses within the said city or liberties thereof, in proportion to the benefit they shall receive thereby, for and towards the making, cutting, altering, enlarging, amending, cleansing and scouring all and singular the said vaults, drains, sewers, pavements and pitching aforesaid."

Trecho da lei americana (ainda de acordo com MOREIRA, João Batista, ob e loc. cit.):

"...for the better effecting whereof it shal and may be lawful for the Mayor, Aldermen and Comenn Council, togheter, with the said Surveyors and Supervisors, at their said Meeting,

MORAES³⁰² lembra que, em Portugal, as chamadas Ordenações Filipinas já previam, em 1562, a possibilidade da cobrança de um tributo denominado fintas, das pessoas beneficiadas por obras de construção ou manutenção de estradas.³⁰³

Para MOREIRA³⁰⁴, no entanto, a primeira remissão expressa à contribuição de melhoria, propriamente dita, remonta a 1672, na França.³⁰⁵

Até então, o que havia, segundo suas próprias palavras, “*eram simples taxas de melhoramento, de alargamento de demolição, etc.*”,³⁰⁶ já que o objeto de tais exações era, meramente, o de recuperar, ainda que parcialmente, o *quantum* dispendido pelo Erário Público na respectiva obra, sem preocupação com a existência, ou não, da mais-valia imobiliária.

to impose any reasonable tax upon all houses within the said City, in proportion to the benefit they shall receive...” (o restante é absolutamente idêntico ao trecho da lei inglesa.)

(Tradução livre do autor da lei inglesa):

“Para maior eficácia, as autoridades citadas, devidamente autorizadas na forma já mencionada, ou sete ou mais conselheiros, podem, e devem, criar um tributo de valor razoável, sobre as casas situadas nas cidades mencionadas, em proporção ao benefício que elas receberam em decorrência da construção, reforma, ampliação, retificação, limpeza, dragagem e calafetagem de coberturas (de ruas e pontes), esgotos e calçadas.”)

³⁰² MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1., p. 561.

³⁰³ Segundo MORAES, ob. e loc. cit., o dispositivo relativo ao tema era do seguinte teor:

“*Os Governadores e Vice-Reis encarregar-se-ão da construção e reconstrução das estradas e pontes dos seus distritos, devendo tais obras ser custeadas por aquelas que delas se beneficiem. As despesas devem ser custeadas somente pelas pessoas ou grupos de população que gozem de suas vantagens, não se podendo exigir mais do que o necessário, de forma a não haver mais sobras a que se pudessem dar destino diferente daquele para o qual se contribui.*”

³⁰⁴ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 168.

³⁰⁵ Segundo BACHOUR, Assam, ob. cit., p. 13, “*En France ce n'est qu'en 1672 que le Conseil du Roi a institué une taxe (...) à la charge des propriétaires d'immeubles qui avaient augment de valeur par suite des travaux publics.*”

³⁰⁶ MOREIRA, João Baptista, ob. e loc. cit.

Com efeito, tanto a *betterment tax*, como a *special assessment*, já vistas, cuja instituição precedeu a edição do diploma legal francês de 1672, não tinham como fato gerador, especificamente, o benefício financeiro decorrente da obra pública, i. é, a valorização dos imóveis situados na vizinhança, mas, sim, a melhoria, genericamente falando, da vida dos proprietários dos ditos imóveis.

É de se destacar que, apesar, ou por causa, de seu pioneirismo, o tributo francês de 1672, segundo BACHOUR, não teria chegado a ser cobrado.³⁰⁷ Todavia, MANZONI anota que esta imposição teria sido utilizada na abertura da Rue des Arcis (hoje, Rue Saint Martin), em Paris, em 1672.³⁰⁸

Assim, a partir da pioneira experiência francesa (ainda que esta se tenha cingido ao plano teórico³⁰⁹), começou-se a delinear o atual perfil da contribuição de melhoria, informada, como bem lembra BALEEIRO³¹⁰, pelo princípio do não enriquecimento sem causa³¹¹, típico do direito privado. Por este princípio, sempre que alguém experimentar acréscimo em seu patrimônio econômico, ou este deixar de sofrer diminuição, à custa do empobrecimento de outrem, sem que haja razão jurídica para tal, está obrigado a indenizar este, pelo valor do qual seu patrimônio foi aumentado.

Neste diapasão, a contribuição de melhoria, antes de colimar a arrecadação de recursos para o Estado, visaria o ressarcimento deste pelo enriquecimento experimentado pelos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas.

³⁰⁷ BACHOUR, Assam, ob. e loc. cit.

³⁰⁸ MANZONI, Ignacio. **Profili generali dei contributi di miglioria**. Torino: Giappicheli, 1970, p. 26, nota 1.

³⁰⁹ De acordo com BILAC PINTO (ob. cit., p.39-40), apenas em 1710 há vestígios de que a contribuição de melhoria francesa teria sido aplicada, na urbanização da *Ile Saint-Louis* e do *quartier Grange Batelière*, em Paris.

³¹⁰ BALEEIRO, Aliomar, **Direito...**, p. 359.

A doutrina registra que a renovação legislativa da contribuição de melhoria, na França, somente se deu em 1807, já sob o domínio de Napoleão. Durante aquele período de quase cem anos, o tributo não teria sido exigido³¹², por carecer de legitimidade social, à vista de sua generalizada falta de aceitação³¹³.

Nos Estados Unidos, a *special assessment* é codificada, tão-somente, em 1882, após ter sido utilizada, de forma desregrada e sem controle, pelo país, principalmente, na conquista do oeste bravo e na reconstrução das cidades, estradas e pontes, depois da Guerra Civil³¹⁴.

ANHAIA MELO³¹⁵ observa que a *special assessment*, apesar de sua indiscutível afinidade com a contribuição de melhoria, mormente no tocante à sua natureza de ressarcimento do Estado por benefícios auferidos pelo particular, em decorrência de obras públicas, dela se distingue num aspecto crucial: tem caráter contratual³¹⁶ e não, compulsório.

Com efeito, as inúmeras modalidades de *special assessment*, que, no dizer de BILAC PINTO³¹⁷, são tantas quantas as cidades americanas, parecem ter em comum a possibilidade de o proprietário do imóvel a ser beneficiado pela obra pública concordar, ou não, com a realização desta, antes de seu início.

³¹¹ Esta figura jurídica é também conhecida por *obrigação de restituição por enriquecimento sem causa* ou, abreviadamente, *enriquecimento sem causa*.

³¹² MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 171.

³¹³ LÉVY-BRUHL, Henri. **Sociologia do Direito**. São Paulo: Difusão Européia, 1964, p. 65.

³¹⁴ BACHOUR, Assam, ob. cit., p. 14.

³¹⁵ Luiz Anhaia Mello, em **Problemas de urbanismo**, p. 162, *apud* BILAC PINTO, Olavo, ob. cit., p. 23.

³¹⁶ Neste sentido: ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 53.

³¹⁷ BILAC PINTO, Olavo, ob. cit., p. 14.

Assim, como anota JOÃO BAPTISTA MOREIRA, a *special assessment*, à luz da sistemática adotada no Brasil, identifica-se com o *preço público* (ou *tarifa*), e não com a contribuição de melhoria, como tributo que esta é³¹⁸.

No Brasil, a primeira utilização de uma exação nos moldes da contribuição de melhoria teria ocorrido em 1812, na Bahia, ainda durante o domínio português, com a exigência de fintas na edificação de obras públicas³¹⁹.

No Império, a primeira lei sobre o assunto foi a de no. 816, de 1825, que determinava a dedução da valorização imobiliária do montante da indenização a ser paga na desapropriação de imóveis.³²⁰ Em 1836, surgiu nova lei, a de no. 57, de 18 de março, a qual previa que, em caso de desapropriação de imóveis para a construção de estradas, o proprietário não faria jus à indenização pelo terreno mas, apenas, pelas benfeitorias nele existentes, sob o argumento de serem “tais perdas suficientemente compensadas pelas vantagens que resultarem da estrada”³²¹.

Em sede constitucional, no Brasil, a contribuição de melhoria somente seria, expressamente, lembrada pela Carta de 1934.

Na Alemanha, a competência para instituição da exação, historicamente exercida pelos Municípios, lhes foi outorgada, expressa e privativamente, por lei, em 1893.

Neste mesmo ano, foi editada, na Itália, o primeiro diploma legal de que se tem notícia, sobre o tema (Lei no. 173, de 30 de março.)

³¹⁸ MOREIRA, João Baptista, ob. e loc. cit.

³¹⁹ Idem, ibidem, p.278.

³²⁰ Idem, ibidem, p. 279.

³²¹ SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

A Inglaterra, após o pioneirismo de 1667, que inspirou, como já visto, a *special assessment* americana, amargou um “jejum” legislativo de mais de duzentos anos, até o surgimento do *Tower Bridge Act* ³²², em 1895. Na lição de BILAC PINTO ³²³, o *Act* versa a instituição de verdadeira contribuição de melhoria, ainda que fundada no custo da obra, não na mais-valia imobiliária.

Na Itália, a expressão *contributo de miglioria* teria sido cunhada em 1896, por RONCALI, a partir da *special assessment* americana. ³²⁴ RONCALI teria deixado de batizar a exação de *contributo speciale*, porque já havia, no direito italiano, um tributo com tal denominação.

No século XX, a contribuição de melhoria, nas suas mais variadas formas, conheceu intensa utilização, em quase todos os países, embalada na crença de ser o tributo mais justo de todos e escorada na necessidade de urbanização (ou reurbanização) das cidades, principalmente aquelas atingidas pelas duas grandes guerras.

³²² Literalmente, Ato (ou Lei) da Ponte da Torre (de Londres.) Este Ato, por seu turno, foi inspirado no *Bridge Southern Approach Bill* (Lei do Acesso Sul da Ponte), de 1894.

³²³ BILAC PINTO, Olavo, ob. cit., p. 33.

³²⁴ Augusto Graziani, *apud* MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 181.

3.2 A contribuição de melhoria nas Constituições brasileiras

Conforme já visto, a primeira Constituição brasileira a prever, expressamente, a possibilidade de instituição de contribuição de melhoria foi a de 1934, que o fez em seu art. 124³²⁵, utilizando, pela vez primeira em nosso direito positivo, esta expressão, provavelmente sob inspiração do *contributo di miglioria* italiano.

Segundo MOREIRA³²⁶, o crédito pela inclusão de tal dispositivo na Carta de 1934 pertence ao então constituinte José Pereira Lima.

Conforme se depreende do teor do dispositivo citado, a contribuição de melhoria prevista pela Constituição de 1934 exigia que houvesse valorização do imóvel em decorrência da realização de obras públicas, fiel, assim, ao modelo francês da exação.

A Carta de 1937, imposta por Getúlio Vargas, que institucionalizou o *Estado Novo*, calcada na sua congênere polonesa (o que lhe valeu a alcunha de *Polaca*), silenciou, inteiramente, a respeito do tema.

Com a redemocratização do país, após o término da 2ª Guerra, o instituto voltou a ser previsto na Constituição promulgada em 1946, mais precisamente, em seu art. 30, I, assim redigido:

³²⁵ “Art. 124- Provada a valorização do imóvel por motivos de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.”

³²⁶ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 196.

“Art. 30 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I – contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;” (Grifo apostro.)

Assim, o constituinte de 1946 manteve o mesmo perfil da exação conferido pela Carta de 1934, exigindo a valorização imobiliária, causada pela obra pública, para que a mesma pudesse ser cobrada³²⁷. Ainda na linha da Constituição anterior, a instituição de contribuição de melhoria permaneceu como sendo da competência comum dos entes políticos.

Conforme lembra ATALIBA³²⁸, a expressa previsão do instituto, nos moldes em que foi feita na Carta de 1946, se deveu ao empenho, neste sentido, despendido por Aliomar BALEEIRO³²⁹.

Com o advento da **Emenda 18/65**, que deu nova feição ao sistema tributário nacional, o texto constitucional, em sede de contribuição de melhoria, sofreu substancial alteração.

A Emenda trata da matéria em seu capítulo IV³³⁰, *verbis*:

³²⁷ O próprio BALEEIRO, um dos grandes responsáveis pela redação do art. 30, I da Carta de 1946 (vide nota 328), é quem o diz (**Direito ...**, p. 363.)

³²⁸ ATALIBA, Geraldo, **Em prol das contribuições de melhoria**. 2ª Reunião Regional Latino Americana de Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 31 e 39.

³²⁹ BALEEIRO foi constituinte em 1946.

³³⁰ Diferentemente da grande maioria das Emendas Constitucionais, a de no. 18/65 não operou, **do ponto de vista formal**, modificações no texto da Carta então vigente. As

“CAPÍTULO IV

Das Contribuições de Melhoria

Art. 19 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuições de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Depreendem-se, desse texto, duas inovações importantes, relativamente à redação original da Constituição: a declaração de que a exação se destina a ressarcir os cofres públicos dos custos da obra pública realizada; e a fixação de limites, total e individual, para o seu montante.

Assim, parece que o constituinte derivado se afastou, ainda que não totalmente, da linha filosófica que via, na contribuição de melhoria, basicamente, uma forma de o Estado ser indenizado da *mais-valia* experimentada pelo particular, em decorrência de uma obra pública. Neste diapasão, o *princípio do não enriquecimento sem causa*, já visto, deixou de ser a principal razão de cobrança do tributo.

No entanto, a fixação como limite individual, i. é, aquele que pode ser suportado por um contribuinte, isoladamente considerado, da parcela da qual o valor do respectivo imóvel se viu acrescido, em função da obra pública realizada, demonstra que o critério da valorização imobiliária não foi abandonado de todo.

alterações feitas o foram pelo fato de a Emenda dispor, de forma distinta, sobre determinadas matérias previstas na Constituição.

Pode-se, então, afirmar que a Emenda 18/65 conferiu caráter híbrido à contribuição de melhoria, na medida em que esta passou a se apoiar, simultaneamente, no custo da obra e na mais-valia imobiliária.

Na lição de MORAES³³¹, *“a Emenda aceitou a contribuição de melhoria como uma espécie tributária típica, isto é, como uma categoria autônoma e inconfundível de tributo, caracterizado, juridicamente, pela causa ‘valorização imobiliária decorrente de obra pública’, embora a tenha erigido, também, em instrumento jurídico de custeio de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”*.

A expressa previsão, no texto constitucional, do limite individual do valor da contribuição de melhoria foi, ao seu tempo, e continua sendo tema dos mais polêmicos.

Com efeito, a proibição de se exigir, do proprietário do imóvel beneficiado, mais do que o *plus* do qual o valor deste se viu acrescido em razão da obra pública representa, indubitavelmente, um óbice à operacionalização do instituto, de vez que, a rigor, acarreta a obrigatoriedade de se fazer perícia, caso a caso. Não por acaso, este limite individual deixou de ser previsto na regulamentação operada pelo Decreto-lei 195/67 e na própria Constituição de 1967, conforme se verá adiante.

Ainda na vigência da Constituição de 1946, já com as alterações perpetradas pela Emenda 18/65, foram editadas a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, posteriormente batizada de

³³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1., p. 571.

Código Tributário Nacional - CTN³³² e, mais tarde, o Decreto-lei 195, de 24 de fevereiro de 1967³³³.

O CTN, como diploma veiculador das “*normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar*”³³⁴, dispôs, em seu livro primeiro, título V (arts. 81 e 82), sobre a contribuição de melhoria, basicamente, nos mesmos termos em que o fez a Emenda 18/65, estabelecendo, ainda, requisitos mínimos a serem observados pela respectiva lei instituidora³³⁵.

O Decreto-lei 195/67, por sua vez, que segundo sua ementa “*Dispõe sobre a Contribuição de Melhoria*”, explicitou que o fato gerador do tributo é “*o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas*”. Contudo, as grandes inovações produzidas pelo Decreto-lei 195/67 foram a omissão, em seu texto, ao limite individual, da exação³³⁶, a listagem (exaustiva?³³⁷) das obras públicas cuja

³³² A denominação “*Código Tributário Nacional*” foi dada à Lei 5.172/66, pelo Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, já durante o regime instalado com a *Revolução* de 31 de março de 1964.

³³³ Este Decreto-lei foi editado com fulcro no art. 9º, par. 2º, do Ato Institucional no. 4, de 7 de dezembro de 1966, que outorgou competência ao Presidente da República, para, no recesso do Congresso Nacional, “*expedir decretos com força de lei sobre matéria administrativa e financeira*.” Apesar de a edição deste Decreto-lei (24 de fevereiro) ser posterior à promulgação da Carta de 1967 (24 de janeiro), como esta entrou em vigor, apenas, em 15 de março de 1967, por força do disposto em seu art. 189, aquele nasceu, ainda, sob o império da Constituição de 1946.

³³⁴ Código Tributário Nacional, art. 1º.

³³⁵ A Lei 5.172/66 foi editada como *lei ordinária*, pois a exigência de *lei complementar* para dispor sobre “normas gerais de direito tributário” somente viria a ser prevista pela Constituição de 1967 (art. 19, par. 1º). Com o advento desta, a Lei 5.072/66, então já denominada “Código Tributário Nacional”, foi recepcionada como *lei complementar*. Neste sentido: AMARO, Luciano, ob. cit., p. 163; BALEEIRO, Aliomar, **Direito...**, p. 55. Assim, pode-se dizer que, a partir de 15 de março de 1967, o CTN é, *materialmente*, lei complementar, embora, *formalmente*, continue a ser lei ordinária.

³³⁶ O limite total do valor do tributo, segundo o art. 4º do Decreto-lei, é “*o custo das obras*”.

realização, desde que dela adviesse a mais-valia imobiliária, poderia justificar a instituição e a cobrança de contribuição de melhoria e, finalmente, o disciplinamento, deveras minudente, do procedimento administrativo relativo à exigência da exação.

Conforme anota MORAES³³⁸, duas questões foram suscitadas, à época, relativamente à vigência deste Decreto-lei:

- a) que o mesmo se aplicaria, tão-somente, à União, por não revestir o caráter de lei complementar³³⁹, necessário, partir de 15 de março de 1967, com a entrada em vigor da nova Carta, à veiculação de normas gerais de direito tributário, aplicáveis a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios³⁴⁰);

³³⁷ BALEEIRO (*Direito...*, p. 366) entende que a relação do art. 2º do Decreto-lei 195/67 é “*taxativa, mas abrange pela compreensão tudo quanto nela se contém ou a integra por conexão*”, o que provocou do atualizador desta edição o comentário de que, na verdade, o rol seria exemplificativo (ob. e loc. cit., em nota de rodapé.) Entendem que a lista é taxativa, dentre outros: MACHADO, Hugo de Brito, ob., cit., p. 328; e MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 226.

³³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v. 1, p. 573-574.

³³⁹ Uma das vozes que se levantaram contra a aplicação, em caráter nacional, das normas do Decreto-lei 195/67 foi a de ATALIBA, em **O Decreto-lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 37.

³⁴⁰ Apesar de a Carta de 1967 não prever, expressamente, a competência da União para legislar sobre normas gerais de direito tributário, cabendo a Estados, Distrito Federal e Municípios legislar supletivamente, como o faz a Constituição atual (art. 24, I e parágrafos), consagrando a chamada *competência legislativa concorrente*, o disposto no seu art. 18, e a natureza de lei nacional imanente à lei complementar (à Constituição), conduzem a tal conclusão. O citado art. 18 é do seguinte teor:

“**Art. 18 – O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo, em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.**” (Grifo apostado.)

- b) que sua eficácia estava condicionada à posterior regulamentação, prevista no próprio Decreto-lei (arts 3º, 7º e 20³⁴¹.)

O primeiro argumento foi levantado, principalmente, pelos Municípios, de longe os maiores usuários da contribuição de melhoria no Brasil, que se sentiram prejudicados ao ter de obedecer às rigorosas exigências do Decreto-lei 195/67, mormente às atinentes à prévia publicação do edital previsto no seu art. 5º³⁴² e ao prazo para impugnação dos elementos nele constantes (arts. 6º e 7º.)³⁴³

Para MORAES³⁴⁴, a irresignação não procede, já que o Decreto-lei 195/67 seria “*norma geral de direito financeiro, baixada pela União, com base no par. 2º do art. 9º do Ato*

³⁴¹ “Art. 20 – Dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente Decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação.”

³⁴² “Art. 5º - Para cobrança da Contribuição de Melhoria, a Administração competente deverá publicar edital, contendo, entre outros, os seguintes elementos:

I – delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;

II – memorial descritivo do projeto;

III – orçamento total ou parcial do custo das obras;

IV – determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição de melhoria, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados.

Parágrafo único – O disposto neste artigo aplica-se, também, aos casos de cobrança da Contribuição de Melhoria por obras públicas em execução, constantes de projetos ainda não concluídos.”

³⁴³ “Art. 6º - Os proprietários de imóveis situados nas zonas beneficiadas pelas obras públicas têm o prazo de 30 (trinta) dias, a começar da data da publicação do edital referido no art. 5º, para a impugnação de qualquer dos elementos dele constantes, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

Art. 7º - A impugnação deverá ser dirigida à Administração competente, através de petição, que servirá para o início do processo administrativo conforme venha a ser regulamentado por decreto federal.”

³⁴⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., v.1., p. 573.

Institucional no. 4, de 7 de dezembro de 1966, na Emenda Constitucional nr. 18, de 1965 e na Constituição Federal de 1946, letra b, do inciso IV, do art. 5º.”³⁴⁵

A exemplo de MORAES, também vêm caráter complementar no Decreto-lei 195/67 que, assim, se aplicaria a todos os entes políticos, BALEEIRO³⁴⁶, MOREIRA³⁴⁷, José Afonso da SILVA³⁴⁸, Luiz José de MESQUITA³⁴⁹ e Sacha Calmon Navarro COELHO³⁵⁰.

Parece, assim, que não assistia razão a ATALIBA, na medida em que, até a entrada em vigor, em 15 de março de 1967, da nova Constituição, não se exigia lei complementar para estatuir normas gerais de direito tributário, dentre as que se incluem, por certo, as veiculadas pelo indigitado Decreto-lei.

³⁴⁵ O Supremo Tribunal Federal – STF já decidiu neste sentido, como, v.g., nos seguintes arestos: RE 75.769-MG, RTJ 69/798; RE 76.278-SP, RTJ 69/814. O mesmo STF consagrou o entendimento, na Súmula 496, de que “São válidos, porque salvaguardados pelas Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1967, os decretos-leis expedidos entre 24 de janeiro e 15 de março de 1967.”

³⁴⁶ Para BALEEIRO, Aliomar, *Direito...*, p. 370, na verdade, o Decreto-lei 195/67 “tem caráter complementar do CTN, cujo art. 82 se refere à ‘lei relativa à Contribuição de Melhoria.’, parecendo que se não limita à lei do governo competente – União, Estado, Município ou D.F., para decretá-la.”

³⁴⁷ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 251. MOREIRA, no entanto, observa (ob. cit., p. 224) que “houve um excesso constitucional e legal, in fine, neste mesmo artigo (o 3º) quando manda adotar como critério de cobrança o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixadas em **regulamentação deste decreto-lei**, ferindo a competência legislativa dos Estados e Municípios.” (Grifos do original.) O dispositivo citado é do seguinte teor:

“Art. 3º – A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.”

³⁴⁸ SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do direito tributário e tributos municipais*. 1.ed.. São Paulo: José Bushatsky, 1978, p. 133.

³⁴⁹ MESQUITA, Luiz José de. Contribuição de Melhoria. *Suplemento Tributário LTr*, no. 59, p.289,1986.

³⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 77.

Quanto ao segundo óbice, apontado à vigência do Decreto-lei 195/67, este atinente ao seu caráter de auto-aplicabilidade, independentemente de regulamentação, também foi rechaçado pela jurisprudência³⁵¹, embora contasse com o apoio de juristas do porte de MOREIRA.³⁵²

A desnecessidade de regulamentação do Decreto-lei 195/67, para sua aplicabilidade, foi defendido na doutrina, entre outros, por BALEEIRO³⁵³ e Ruy Cirne LIMA³⁵⁴.

A Constituição de 1967, por seu turno, fiel à linha adotada pelo Decreto-lei 195/67, silenciou a respeito do limite individual do valor da contribuição de melhoria, ao se referir à exação em seu art. 19, inciso III, nos seguintes termos:

“Art. 19 – Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, arrecadar:

.....
III – contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram.
.....

³⁵¹ Neste sentido, veja-se, v.g.: STF, RE 76.278-SP, RTJ, 69/814.

³⁵² MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 254. São suas as palavras: *“Pelo que, a cobrança da Contribuição de Melhoria, em todos os níveis de poder, está subordinada às disposições do Decreto-lei no. 195/67, e à sua regulamentação, não devendo ser imposta sem o cumprimento de suas exigências, sob pena de inconstitucionalidade.”* (Grifos apostos.)

³⁵³ BALEEIRO, Aliomar, **Direito...**, p. 371.

³⁵⁴ LIMA, Ruy Cirne. **Município pode lançar contribuição de melhoria sem esperar regulamento.** In: ____ Revista de Direito Público. nr. 10, p. 269.

Par. 3º - A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o valor total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa.

.....”

Apesar da omissão, no texto constitucional, ao limite individual da exação, a doutrina pátria, de modo geral, sempre se posicionou no sentido de que este continuava implícito³⁵⁵, uma vez que, do contrário, estaria se praticando verdadeiro confisco.

Com o advento da Emenda no. 1, de 17 de outubro de 1969, que deu nova redação a todo o texto constitucional, voltou-se a prever, expressamente, o acréscimo do valor do imóvel beneficiado como limite individual do tributo. A matéria foi enfocada no art. 18, inciso II, da Carta emendada, com o seguinte teor, *verbis*:

“Art. 18 – Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

.....

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.” (Grifo aposto.)

³⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar, *Direito...*, p. 367; MORAES, Bernardo Ribeiro de, *ob. cit.*, v.1., p. 575.

Em 1º de janeiro de 1984, a situação mudou, novamente, com a entrada em vigor da Emenda Constitucional 23, de 1º de dezembro de 1983, mais conhecida como Emenda Passos Porto, que alterou a redação, dentre outros dispositivos da Carta de 1967/69, do inciso II do art. 18, que passou a vigorar com o seguinte teor:

“Art. 18 -

*II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis **beneficiados** por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada.”* (Grifo apostol.)

Assim, mais uma vez se omitiu, no texto constitucional, a expressa remissão ao limite individual do valor da exação, além de substituir-se a expressão “imóveis valorizados” por “imóveis beneficiados.”

Para COELHO³⁵⁶, a Emenda 23/83 alterou, substancialmente, o perfil da contribuição de melhoria, no Brasil, porque optou pelo critério custo, abandonando, destarte, o critério da mais-valia imobiliária, previsto na Carta de 1967, tanto em sua redação primitiva, como na que lhe foi conferida pela Emenda 1/69. Ainda segundo o escólio de COELHO, com a entrada em vigor desta Emenda, o Decreto-lei 195/67 caducou, uma vez ter se revelado incompatível com o novel regime constitucional, por disciplinar uma contribuição de melhoria calcada na valorização dos imóveis beneficiados pela obra pública e não no custo desta³⁵⁷.

³⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 77.

³⁵⁷ Idem, ibidem, p.77.

Ou, como anota MORAES³⁵⁸, o fato gerador da contribuição de melhoria teria deixado de ser a valorização imobiliária para ser o mero benefício para os proprietários de imóveis atingidos pelos efeitos da obra pública.

Apesar de respeitáveis entendimentos doutrinários em contrário, como os supra-referidos, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a valorização imobiliária decorrente da obra pública persistiu, como requisito indispensável à exigência da contribuição de melhoria, mesmo após o advento da Emenda Constitucional 23/83, como, v.g, no aresto assim ementado:

“Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Contribuição de melhoria. Art. 18, II, da CF/67, com redação dada pela EC no. 23/83. Recapeamento asfáltico.

Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela Emenda Constitucional no. 23/83, a valorização imobiliária decorrente de obra pública – requisito insito à contribuição de melhoria – persiste como fato gerador dessa espécie tributária.

Hipótese de recapeamento de via pública já asfaltada: simples serviço de manutenção e conservação que não acarreta valorização do imóvel, não rendendo ensejo à imposição desse tributo.

*RE conhecido e provido.”*³⁵⁹

³⁵⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de., ob. cit., v.1, p. 576.

Finalmente, a Constituição de 1988, ao abordar o tema, primou pelo laconismo, ao prever, tão somente, em seu art. 145, III:

“Art. 145 – A União, os Estados e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

.....

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

O art. 146, III, da Carta atual, por seu turno, outorga a lei complementar competência para *“estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”*.

A singeleza da atual redação da Constituição, aliada ao conturbado passado legislativo da contribuição de melhoria, no Brasil, como visto, fez com que seu perfil atual fosse alvo de muitas dúvidas e discussões, assim na doutrina como na jurisprudência pátrias.

³⁵⁹ Recurso Extraordinário. 115.863-8 - SP. STF, 2ª Turma. Relator Ministro Célio Borja. v.u., j. 29.10.91; *RTJ* 138/600. No mesmo sentido: *RTJ* 138/614.

3.3 Perfil da contribuição de melhoria no Brasil após a Constituição de 1988

Como visto, a Carta de 1988 conferiu à contribuição de melhoria o mais singelo, e até vago tratamento constitucional dado ao instituto, desde 1934, com exceção, por óbvio, da Constituição de 1937, que, simplesmente, ignorou o tema³⁶⁰.

A primeira questão que se impõe é: a redação do art. 145, III, da Constituição permite que se conclua, como entende boa parte da doutrina³⁶¹ pátria, que a cobrança desta exação continua condicionada à valorização dos imóveis situados na zona de influência da obra pública, conforme preconiza(va?)³⁶² o Decreto-lei 195/67 e a própria Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda 1/69?

³⁶⁰ Para COELHO, ob. cit., p. 73, a redação adotada pelo constituinte de 1988 “é vaga, ambígua e obscura.”

³⁶¹ Comungam desse pensamento, dentre outros: BASTOS, ob. cit., p. 154; ATALIBA, **Hipótese...**, ob. cit., p. 180; MACHADO, ob. cit., p. 328; AMARO, ob. cit., p. 46; CARRAZZA, ob. cit., p. 296; e NOGUEIRA, ob. cit., p. 168. MORAES, ob. cit., vl., pp. 597-598, entende que é necessário que o imóvel do contribuinte seja beneficiado por “qualquer tipo de melhoria”, que pode não ser a valorização deste. Já para COELHO, ob. cit., p. 77, “os Municípios são competentes, assim como os Estados e a União, para adotarem o tipo de contribuição de melhoria que julgarem conveniente até, e enquanto, não sobrevenha lei complementar.”

³⁶² A doutrina é vacilante quanto à vigência das normas do CTN e do Decreto-lei 195/67, em sede de contribuição de melhoria, após a entrada em vigor da atual Constituição. COELHO, por exemplo, entende que o indigitado Decreto-lei foi revogado com a entrada em vigor (em 1º de janeiro de 1984) da Emenda Constitucional 23/83 (a Emenda *Passos Porto*), uma vez que o perfil por esta conferido ao instituto se revelou inteiramente incompatível com o estatuído naquele diploma legal (ob. cit., p. 77.) Há autores, contudo, que, a exemplo de MACHADO (ob. cit., p. 328), defendem, abertamente, ainda hoje, a plena vigência das normas expressas nos arts. 81 e 82 do CTN e no Decreto-lei 195/67.

A segunda indagação que exsurge é a atinente à eleição, ou não, pelo constituinte, do sistema a ser utilizado na cobrança da contribuição de melhoria³⁶³ dentre as modalidades classicamente conhecidas (o fundado no custo da obra pública e o calcado na mais-valia imobiliária por ela causada).

Respondidas, satisfatoriamente, estas questões, é possível traçar o perfil do instituto, à luz da Constituição brasileira de 1988.

Pelo histórico do instituto, já visto, cremos que é possível concordar com COELHO³⁶⁴, no sentido que a contribuição de melhoria admitiria duas espécies: uma com caráter, nitidamente, de recuperação do custo da obra pública; outra, de cunho predominantemente indenizatório, relativamente ao enriquecimento experimentado pelos proprietários de imóveis beneficiados.

Outro é o entendimento de ATALIBA³⁶⁵, para quem *“a contribuição de melhoria é instrumento puro e simples de realização do princípio constitucional e legal que atribui ao poder público a valorização imobiliária causada por obra pública.”* A contribuição de melhoria,” prossegue ATALIBA, *“nem mesmo para a ciência das finanças, é remuneratória ou ressarcitória.”*

Segundo ATALIBA, *“as normas gerais vigentes (arts. 81 e 82 do CTN)³⁶⁶”* são *“nitidamente inconstitucionais e, pois, não obrigatórias para Estados e Municípios, que têm direito de instituir seus tributos sem serem peiados por lei complementar, em casos,*

³⁶³ COELHO, ob. cit., p. 75, ensina que *“Em suma, dois são os tipos jurídicos de contribuição de melhoria, no pretérito, agora e sempre: (a) a contribuição para a realização de obra provocadora de mais-valia imobiliária (critério de valorização) e (b) a contribuição pela realização de obra pública geradora de benefícios aos imóveis lindeiros, cujos custos são rateados (critério do custo.)”*

³⁶⁴ Vide nota 361.

³⁶⁵ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, p. 173.

*como o da contribuição de melhoria, nos quais a dicção constitucional foi suficiente para delinear a competência.”*³⁶⁷

Ainda de acordo com esse renomado tributarista, a lei brasileira adotou, equivocadamente, os critérios da legislação americana de um tipo de *special assessment*, o *cost assessment*³⁶⁸, de natureza semi-contratual, que nada teria em comum com a nossa contribuição de melhoria³⁶⁹.

Na doutrina pátria, o grande defensor da contribuição de melhoria fundada no custo da obra pública é, sem dúvida, João Batista MOREIRA, para quem o modelo alemão do instituto apresenta vantagens em relação à modalidade calcada no critério da valorização imobiliária. São suas as palavras:

*“O modelo alemão é perfeito. Seu fato gerador, instantâneo, característico do Direito Tributário alemão, é a ‘definitiva realização da obra pública nova.’ A base de cálculo é o custo total da obra. A imposição consiste em repartir, pelos proprietários dos terrenos situados na Zona de Influência, os gastos da obra pública, em proporcionalidade à área, à situação física, ao uso arquitetônico ou social e ao gabarito de construção escolhido.”*³⁷⁰

Para MOREIRA, a contribuição de melhoria não deve incidir, nem se preocupar, com a mais-valia imobiliária, eventualmente, decorrente da obra pública. Diz ele:

³⁶⁶ Como já visto, ATALIBA não reconhece, no Decreto-lei 195/67, caráter de lei nacional (nota 338.)

³⁶⁷ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese...*, 182.

³⁶⁸ Literalmente, *contribuição de custo*.

³⁶⁹ ATALIBA, Geraldo, ob. e loc. cit.

³⁷⁰ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 658.

*“Contribuição de Melhoria é a espécie do gênero tributo que, em nosso sistema tributário – e, também, no alemão, e em outros construídos por sua influência, - recupera, diretamente, os custos da obra pública; sendo que, para a lei alemã, essa obra pública deverá ser nova; para nós, apenas, deverá acarretar valorização imobiliária.”*³⁷¹

E, arremata: *“Em havendo mais-valia imobiliária, ela será recolhida pelo Imposto de Renda, concomitantemente. Em havendo pioria, os danos e perdas serão reclamados perante os tribunais.”*³⁷²

Apesar de admitir, em tese, o modelo alemão do instituto, COELHO³⁷³ discorda da conveniência de sua aplicação, ainda que *mutatis mutandis*, à realidade brasileira, conforme preconiza MOREIRA.³⁷⁴

Dentre as objeções formuladas por COELHO à transposição, ao direito pátrio, do modelo teutônico, destaca-se o fato de que o país se acha em processo de intensa urbanização, sendo que a carência de equipamentos públicos é brutal. Neste contexto, *“o financiamento sistemático de obras públicas urbanas, pelos munícipes, acabaria se constituindo em encargos pesadíssimos para os contribuintes, até porque o custo dessas obras, entre nós, é superestimado e superpago por força dos (sic) certos vícios estruturais.”* Ademais, lembra ele, *“os munícipes que precisam de equipamentos urbanos: ruas pavimentadas, meios-fios, rede de água e esgoto, corredores de transporte, dutos telefônicos e de energia elétrica, praças, jardins, iluminação pública, (omissis) são exatamente os mais pobres. A maioria,*

³⁷¹ Idem, ibidem, p. 98.

³⁷² Idem, ibidem, p. 658.

³⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 86.

³⁷⁴ MOREIRA, João Baptista, ob. cit., p. 658 e 659.

*sem maior capacidade contributiva. Eles é que teriam de pagar pelos equipamentos. E o princípio da capacidade contributiva?”*³⁷⁵

MARTINS, seguindo, em linhas gerais, o posicionamento de ATALIBA, vê, na contribuição de melhoria, um tributo que faz justiça, na medida em que “nada mais injusto que um pequeno número de munícipes ou contribuintes sejam os usufrutuários de obras públicas pagas por toda a comunidade, através de impostos, que, à saciedade, devem ser endereçados àqueles serviços, cujo nível de generalidade, no interesse público e social, justifica a plena participação da comunidade como um todo.”³⁷⁶

A questão que se impõe é esta: o texto constitucional vigente condiciona a adoção e um determinado critério para a instituição e a cobrança, da contribuição de melhoria? Entendemos que não, uma vez que nada há, na redação do inciso III do art. 145, cuja singeleza já foi comentada, que corrobore tal inteligência.

Com efeito, o que nos parece lícito extrair do texto constitucional é que:

a) a contribuição de melhoria é uma espécie tributária autônoma, que se distingue, assim, da sua congênere, a taxa, das chamadas contribuições especiais (embora tenha, com estas, alguns pontos de contato) e, com maioria de razão, dos impostos e empréstimos compulsórios.³⁷⁷

b) o fato gerador (ou a hipótese de incidência) da contribuição de melhoria, a ser eleito pela lei complementar (*ex vi* o art. 146, III, da Constituição), deve ser, necessariamente, a melhoria causada por obra pública ou, caso se prefira desta forma, a realização de obra pública da qual decorra benefício aos contribuintes.

³⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, ob. cit., p. 86.

³⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A contribuição de melhoria no sistema constitucional brasileiro. **Repertório IOB de Jurisprudência**, no. 13/94, p. 255-259.

³⁷⁷ Adotamos, como parece óbvio, a classificação quinquipartida dos tributos.

c) a contribuição de melhoria é tributo de competência comum, i. é, pode ser instituída pela União, ou pelo Estado, Distrito Federal, ou Município, que realizar a respectiva obra pública da qual decorra a melhoria para os contribuintes³⁷⁸.

Neste passo, ousamos dissentir dos que, a exemplo de ATALIBA³⁷⁹, MACHADO³⁸⁰ e outros, não admitem contribuição de melhoria sem valorização imobiliária. Isto é, para estes doutrinadores, a geração de mais-valia imobiliária é da essência da exação, independentemente do texto constitucional ou da legislação complementar.

Por outro lado, a própria Constituição, em seu art. 146, III, remete a lei complementar *“estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”* e, especialmente, sobre *“definição de tributos e de suas espécies.”*

Assim, a nosso sentir, a norma insculpida no art. 145, III, é de eficácia contida (ou contível), uma vez que seu alcance pode ser restrito pela lei complementar veiculadora das normas gerais de direito tributário, em face da singeleza do texto daquele dispositivo.

Neste diapasão, compete à lei complementar completar o desenho do perfil instituto, cujas linhas mestras já são apontadas na própria Constituição.

³⁷⁸ É bastante comum, na prática, a realização de uma obra pública em regime de parceria entre dois ou mais entes públicos (v.g., União e Estado, Estado e Município, dois Municípios, etc.) Neste caso, nada obsta, a nosso sentir, que cada uma das pessoas políticas co-realizadoras da obra institua e cobrem contribuição de melhoria, ainda que dos mesmos contribuintes, desde que proporcionalmente à sua participação no custo da obra e sempre de olhos postos no benefício auferido. Aliás, esta hipótese deveria ser prevista na lei complementar nacional que regular a matéria.

³⁷⁹ ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 173 e 175.

³⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador da contribuição de melhoria. **Repertório IOB de Jurisprudência** no. 20/93, p.406-407.

Esta lei complementar já existe e consiste no próprio Código Tributário Nacional que, em seus artigos 81 e 82, dispõe sobre a contribuição de melhoria. Estes dispositivos do diploma tributário nacional, por sua vez, foram complementados pelo já comentado Decreto-lei 195/67 o qual, segundo boa parte da doutrina e da jurisprudência, com visto anteriormente, foi recepcionado pela Carta de 1967 como lei complementar, a exemplo do que ocorreu com o CTN.

Ocorre que, tanto o CTN, quanto o Decreto-lei 195/67, são absolutamente claros ao adotarem a valorização imobiliária como requisito indispensável à cobrança da contribuição de melhoria, erigindo-a, expressamente, em hipótese de incidência do tributo.

Apesar de, tanto o art. 81 do CTN, quanto o art. 3º do Decreto-lei 195/67, preverem, expressamente, que a contribuição de melhoria é exigida “para fazer face aos custos da obra pública”, tem-se entendido tal remissão como, absolutamente, inócua, além de errônea.³⁸¹

Com efeito, muito embora a cobrança de contribuição de melhoria venha a viabilizar a realização da obra pública, ontologicamente, não objetiva o seu custeio mas, sim, o ressarcimento do erário pela mais-valia causada ao patrimônio particular, em virtude de obra pública e, conseqüentemente, às expensas do Poder Público³⁸².

Ou, como preleciona ATALIBA³⁸³, “*a contribuição de melhoria é instrumento puro e simples de realização do princípio constitucional e legal que atribui ao poder público (sic) a valorização imobiliária causada por obra pública.*”

³⁸¹ ATALIBA, Geraldo, **Hipótese...**, p. 173. ATALIBA lembra que “*juridicamente, não se define nenhum tributo por sua finalidade*”, além do que, a exação que visa custear gasto público específico é a taxa e, jamais, a contribuição de melhoria.

³⁸² Analogamente, pode-se dizer que, juridicamente, a taxa não visa custear o serviço público, ou o exercício do poder de polícia, que consistiu em seu fato gerador, mas, sim, dar efetividade ao princípio constitucional da isonomia e da capacidade contributiva, na medida em que recai sobre as pessoas beneficiadas pela atividade estatal específica.

³⁸³ ATALIBA, Geraldo, ob. e loc. cit.

O único óbice que poderia, aqui, ser oposto é o respeitante à vigência, pós Constituição de 1988, do discutido Decreto-lei 195/67.

Como já exposto, há quem, a exemplo de COELHO³⁸⁴, entenda que este Decreto-lei foi revogado com a entrada em vigor da Emenda Passos Porto (a EC 23/83), por esta haver previsto um perfil, para a contribuição de melhoria, que seria, absolutamente, incompatível com o preconizado por aquele diploma legal.

Todavia, apesar de a redação adotada pela EC 23/83 não se revelar das mais felizes e, como não foi editada, após sua entrada em vigor, nova legislação complementar sobre a matéria, cremos que as disposições dos arts. 81 e 82 do CTN e do Decreto-lei 195/67 foram, por aquela, recepcionadas. Este, aliás, foi o entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, como já visto³⁸⁵.

Da mesma forma (e, até, com muito mais razão, já que a redação é mais genérica), as referidas disposições legais foram recepcionadas, também, pela Carta de 1988.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ já teve oportunidade de manifestar-se neste sentido como, por exemplo, no acórdão abaixo ementado, *verbis*:

“Tributário – Contribuição de melhoria – Fato Gerador – Base de Cálculo – Requisitos da Valorização ou de Específico Benefício – Artigo 18, II, C.F./67 (Emenda 23/83) – Artigo 145, II, C.F./88 – Artigos 81 e 82, CTN – Decreto-lei no. 195/67 (artigos 1º, 2º e 3º).

- 1. Recapeamento de via pública, com o custo coberto por um ‘plano de rateio entre todos os beneficiários’ afronta exigências legais (arts. 81 e 82, CTN – Decreto-lei 195/67, arts. 1º e 2º).*

³⁸⁴ Vejam-se as notas 355 e 356.

³⁸⁵ Veja-se a nota 358.

2. *Ilegalidade do lançamento de Contribuição de Melhoria baseado no custo, sem a demonstração dos pressupostos de valorização ou específico benefício, conseqüente da obra pública realizada na no local de situação do imóvel.*
3. *Precedentes da jurisprudência.*
4. *Recurso provido.*”³⁸⁶

Cumpre destacar, ainda, no julgado supra, o seguinte excerto do voto do Relator:

*“Anote-se que a Constituição Federal vigente manteve a contribuição em causa (art. 145, III) e, como renunciado sobre a Emenda 23/83, embora modificada a redação ‘imóveis valorizados’ por ‘imóveis beneficiados’, continuam indispensáveis para o seu lançamento e cobrança os requisitos arrolados no art. 82, CTN.”*³⁸⁷ (Grifos do original.)

O próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em julgamento datado de 15 de abril de 1994, que, mesmo sob a égide da Constituição de 1988, a valorização imobiliária continua sendo requisito imanente à contribuição de melhoria

O referido julgado, cujo Relator foi o Ministro Carlos Velloso, foi assim ementado:

“Constitucional. Tributário. Contribuição de Melhoria. Valorização imobiliária. CF/67, art. 18, II, com a redação da EC no. 23/83. CF/88, art. 145, III.

³⁸⁶ Recurso Especial 634-0 – SP, STJ, 1ª Turma, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, v.u., j. 9.3.94, DJU, s.1., 18.4.94, p. 8440.

³⁸⁷ Repertório IOB de Jurisprudência no. 10/94, p. 190, texto 1/7461.

I – Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o 'quantum' da valorização imobiliária.

II – Precedentes do STF: RREE 115.863-SP e 116.147-SP (RTJ 138/600 e 614.)

III – R. E. conhecido e provido.”³⁸⁸

Há, contudo, decisões de Tribunais inferiores em sentido contrário, isto é, entendendo que a valorização experimentada pelo imóvel em razão da obra executada deixou de ser o fato gerador (ou hipótese de incidência) do tributo, o qual passou a ser a mera realização da obra, em si mesma. Neste sentido, o aresto prolatado pelo 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo - TACSP, segundo o qual, *verbis*:

“Com a edição da Emenda Constitucional no. 23, o fato gerador do aludido tributo deixou de ser a valorização experimentada pelo imóvel em razão da obra executada, para ser a realização da obra em si mesma, ao mesmo tempo em que era eliminado o limite individual relativo ao lançamento do tributo, o que também veio a ocorrer com o limite total, quando da promulgação da vigente ordem constitucional (CF, art. 145, III.) Em outras palavras, a contribuição de melhoria, atualmente, pode ser exigida pelo Município pela só realização da obra pública, desamarrada de

³⁸⁸ Recurso Extraordinário 114.069-1 – SP, STF, 2º Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, v.u., j. 15.4.94, DJU, s.1, 30.9.94, p. 26.171.

qualquer limite total ou individual no seu lançamento e sem limitação constitucional a determinado rol de contribuintes.” ³⁸⁹

Pode-se dizer, então que, à luz da Constituição de 1988 e das disposições contidas no CTN e no Decreto-lei 195/67, por aquela recepcionadas, a contribuição de melhoria, no Brasil, é uma espécie tributária autônoma, de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cuja hipótese de incidência é a valorização imobiliária causada por obra pública.

Obra pública, por seu turno, no dizer de Hely Lopes MEIRELLES³⁹⁰, “*é toda realização material a cargo da Administração (Pública) ou de seus delegados.*”.

Os contribuintes da contribuição de melhoria são, de acordo com o disposto no art. 3º, par. 3º, do Decreto-lei 195/67, “*os proprietários dos imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.*”

Apesar de o dispositivo supramencionado se referir, apenas e expressamente, aos proprietários, isto é, às pessoas (físicas ou jurídicas e aos entes a estas equiparados) que forem titulares do direito real de propriedade ou domínio, previsto no art. 524 e ss. do Código Civil, entendemos perfeitamente possível enquadrar neste conceito os *enfiteutas*, ou titulares de domínio útil (relativamente aos imóveis objeto de aforamento como, v.g, os terrenos de marinha) e os demais possuidores que, apesar de não terem título de domínio

³⁸⁹ 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo- TACSP, 1ª Câmara, AEO 525.756/3, Relator Juiz Ary Bauer, j. 301192, Repertório IOB de Jurisprudência no. 5/93, p. 84, verbete no. 1/5980. Neste sentido: 9ª Câmara do 1º TACSP, AC 516.399-9, v.u., j. 30.8.94, Repertório IOB de Jurisprudência no. 20/94, p. 402, verbete no. 1/8003. Contra, exigindo a valorização imobiliária: 6ª Câmara Especial do 1º TACSP, AC 549.669-7, v.u., j. 28.8.95, Repertório IOB de Jurisprudência no. 22/95, p. 396, verbete no. 1/9262.

³⁹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes, ob. cit., p. 233.

sobre o bem, agem como se o tivessem, sem que se ofendam as normas insculpada nos arts. 109 e 110 do CTN³⁹¹.

Na verdade, esta foi a fórmula adotada pelo legislador ao conceituar, no CTN, os contribuintes dos impostos territorial rural – ITR e predial e territorial urbano – IPTU, respectivamente, nos arts. 29 e 32. Lamentável e estranhamente, o mesmo legislador não usou da mesma postura ao redigir os arts. 81 e 82, pertinentes à contribuição de melhoria, omitindo-se de explicitar os contribuintes da exação.

No entanto, o exame atento da Constituição e da legislação infra-constitucional, sem perder-se de vista os contornos do instituto e sob a orientação da regra insculpada no art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil³⁹², conduzem, inexoravelmente, à conclusão de que, ao lado do proprietário propriamente dito, i. é, o detentor de título de domínio sobre o bem beneficiado pela obra pública, alinham-se o enfiteuta e os possuidores que se comportam como se verdadeiros proprietários fossem, uma vez que o patrimônio destes também é aumentado.

Observe-se que o disposto no art. 109 do CTN não é desatendido pela inteligência supra-exposta, uma vez que é o próprio direito privado (vale dizer, o Código Civil) que equipara o possuidor e o enfiteuta ao proprietário, para determinados fins.

³⁹¹ “Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

³⁹² Decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942.

“Art. 5º - Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”

Quanto à diretriz veiculada pelo art. 110 do diploma tributário nacional, esta é inteiramente respeitada, na medida em que o texto constitucional não veda que dele se extraia a interpretação anteriormente esposada. Pelo contrário, se o requisito da valorização imobiliária está implícito na Constituição, como entendem alguns doutrinadores, por óbvio esta não exclui, do rol de contribuintes do tributo, aqueles que, mesmo sem revestirem a condição (formal, por sua própria natureza) de proprietários do bem valorizado, têm seu patrimônio aumentado, em razão da obra pública.

Finalmente, a remissão às áreas “*direta e indiretamente beneficiadas pela obra*” se justifica para enfatizar que há imóveis cujo benefício decorrente da obra pública, quer pela sua proximidade física ao local desta, quer por outras características suas, são mais facilmente detectáveis do que em outros que, nem por isto, deixam de ser, também, beneficiados, ainda que em menor grau. Os imóveis beneficiados devem ser discriminados no edital a que se refere o art. 5º do Decreto-lei.

O fato gerador da contribuição de melhoria, conforme está claro no art. 1º do Decreto-lei 195/67, é a valorização, i. é, o acréscimo do valor (de mercado) do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

A base de cálculo da exação, segundo o disposto no par. 2º do art. 3º do Decreto-lei 195/67, é o custo, total ou parcial, da obra, segundo dispuser a lei que a instituir, rateado, proporcionalmente, entre os imóveis situados na zona de influência.

O Supremo Tribunal Federal, contudo, já decidiu, conforme já visto, que a base de cálculo do tributo é o próprio montante da mais-valia imobiliária, apurado mediante a diferença entre o valor de mercado do imóvel antes e depois da obra.

Ainda na esteira da decisão do STF, supramencionada, continua prevalecendo, como limite individual da exação, o *quantum* da valorização do imóvel.

Esta inteligência parece, efetivamente, se amoldar à perfeição, ao perfil do instituto traçado pelo CTN e pelo Decreto-lei 195/67, os quais foram, conforme já exposto, recepcionados pela Constituição de 1988.

Com efeito, se o critério básico adotado pelo sistema pátrio de instituição e cobrança deste tributo é calcado na mais-valia imobiliária, nada mais ilógico exigir-se, do contribuinte, valor superior ao enriquecimento por este experimentado.

Tivesse sido escolhido, pelo direito brasileiro, o critério fundado na recuperação do custo da obra, a exemplo do modelo alemão, o *quantum* da exação não estaria, absolutamente, limitado à valorização do imóvel beneficiado.

Questão que enseja maior polêmica é a atinente à existência, ou não, de limite total do tributo, que seria o próprio custo total da obra. A favor da prevalência deste limite (previsto, expressamente, como já referido, na Constituição de 1967, tanto em sua redação original como nas que foram conferidas pelas Emendas 1/69 e 23/83) se posicionam, dentre outros, MORAES³⁹³, MACHADO³⁹⁴ e MARTINS³⁹⁵.

De outra parte, doutrinadores do porte de ATALIBA³⁹⁶, CARRAZZA³⁹⁷ e Valdir de Oliveira ROCHA³⁹⁸ defendem a tese contrária: a partir da vigência da Carta de 1988 não há mais limite global para a exação, persistindo, tão-somente, o limite individual.

³⁹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de, ob. cit., p. 607. Observe-se que, para MORAES, o fato gerador da contribuição de melhoria não é a valorização imobiliária decorrente de obra pública, mas a mera execução desta (ob. cit., p. 597.)

³⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito, ob. cit., p. 330.

³⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, **A contribuição...** Diz MARTINS: “o limite global da obra segue, a meu ver, a melhor interpretação do art. 145, inciso III, visto que, se deixou de ser explícita a fronteira máxima de custos, grande parte da doutrina entende que sua manutenção continuou implícita, visto que pensar de forma diversa seria tornar o ‘diferencial’ entre o custo e a eventual valorização em ‘imposto’, figura cuja característica é não ser vinculada a qualquer contraprestação ou referência ao contribuinte, no que concerne à sua destinação.”

³⁹⁶ ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 174.

³⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p. 300.

De modo geral, os adeptos da existência do limite total do valor da contribuição de melhoria se louvam, basicamente, na premissa de que a exigência de contribuição de melhoria em montante global superior à importância gasta na obra pública desvirtuaria a exação, transmudando-a em verdadeiro imposto, neste caso, inconstitucional, posto que não previsto na Carta Magna.

O argumento não nos convence. Se o fato gerador do tributo é a valorização dos imóveis em decorrência de obra pública, não há razão plausível para que seu valor seja limitado por outro parâmetro que não a própria mais-valia imobiliária.

Assim, pretender-se impor limite fundado no custo da obra e não na valorização dela decorrente, desnatura o instituto e lança dúvidas sobre seu verdadeiro perfil, o que, sem dúvida, contribui para sua não utilização.

Não vemos, também, mudança na natureza da exação pelo simples fato de o montante total arrecadado superar a importância dispendida na obra, propiciando, destarte, enriquecimento do erário público.

O importante, repita-se, é que nenhum contribuinte, individualmente, desembolse mais do que o aumento experimentado por seu patrimônio. Agora, se a Administração que tiver realizado a obra, respeitado o limite individual do tributo, obtiver, com este, receita superior ao custo daquela, é justo que aufera este plus, pois, afinal, foi sua ação que o gerou. A limitação da receita global da contribuição de melhoria ao custo da obra pública, como defendem alguns juristas, conforme já visto, implica no locupletamento dos proprietários dos imóveis valorizados, sem nada terem feito para tal.

Todavia, há de se reconhecer que tal limite continua previsto no Decreto-lei 195/67 (art. 4º), prevalecendo, assim, até que nova legislação seja editada.

³⁹⁸ ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuição de melhoria na Constituição de 1988. **Repertório IOB de Jurisprudência** no. 19/93, p. 383-385, texto no. 1/6689.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho, procurou-se demonstrar, depois de delinear-se a trajetória da contribuição de melhoria no Brasil e no mundo e de tentar-se situá-la no contexto jurídico-tributário, qual o perfil atual desta exação, à luz da Constituição de 1988.

Conforme exposto, concluiu-se que o constituinte apenas delineou, genericamente, o instituto, esboçando-lhe apenas os traços principais e deixando para o legislador infra-constitucional a tarefa de conferir-lhe os contornos definitivos.

Concluiu-se, também, que as disposições do Código Tributário Nacional, em sede de contribuição de melhoria, e do Decreto-lei 195/68, foram recepcionadas pela Carta de 1988, vigindo até que nova legislação venha a ser editada.

Apesar de a contribuição de melhoria ser considerada, acertadamente, o tributo mais justo que há, mormente quando fundado na valorização imobiliária, tem sido, infelizmente, muito pouco utilizado no Brasil.

Dentre as razões deste pouco uso, pode-se apontar:

- a) a falta de tradição, entre nós, da adoção de um tributo com tal perfil, o que faz com que sua instituição seja, quase sempre, malvista entre os contribuintes;
- b) o (mau) costume brasileiro segundo o qual as obras públicas devem ser custeadas integralmente pelo Estado;
- c) a hesitação do ordenamento jurídico pátrio, inclusive o constitucional, em adotar este ou aquele tipo de contribuição de melhoria, gerando incerteza entre os próprios legisladores, bem como na doutrina e na jurisprudência, e produzindo legislações híbridas, como o próprio Decreto-lei 195/67.

Assim, para que a contribuição de melhoria tenha a utilização que ela e a sociedade brasileira merecem, faz-se necessário, antes de mais nada, que seja editada nova legislação complementar, com regras transparentes e factíveis, deixando-se claro qual a sistemática adotada de forma a combinar-se a segurança jurídica (do contribuinte) com o poder-dever, de o Estado tributar.

A nós parece que o modelo de contribuição de melhoria que melhor se afeiçoa à realidade brasileira é o baseado na mais-valia imobiliária, pelas razões já apontadas e, em especial, aquelas trazidas à colação por Sacha Calmon Navarro COELHO.

Finalmente, resta-nos esperar que os homens públicos brasileiros, políticos, administradores, parlamentares e líderes em geral, despertem para o enorme potencial representado pela (correta) utilização da contribuição de melhoria, mormente, em um país, como o nosso, de gritantes desníveis sociais e econômicos e cujo sistema tributário ainda apresenta altos níveis de regressividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Em prol das contribuições de melhoria**. In: ____ 2ª Reunião Regional Latino Americana de Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

____ **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

____ **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

____ **O Decreto-lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

____ **Sistema constitucional tributário**. In: ____ V Curso de Especialização em Direito Tributário. Documento no. 01/V. São Paulo: PUCSP, 1974.

BACHOUR, Assam. **L'imposition de la plus-value immobilière**. Paris: LGDJ, 1967.

BALAN, H. L. Bechet de. **De l'imposition de plus-values**. Paris: Thèse, Sagot, 1920.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

____ **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade e suas normas**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

____ & MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

- BILAC PINTO, Olavo. **Contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro: Forense, 1937.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**. para uma teoria geral da política. 4. ed. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 1992.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BRASIL. **Código tributário nacional**. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BRASIL. **Constituições do Brasil**: de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações. Org. Leyla Castello Branco Rangel. v.1. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986.
- BUJANDA, Sainz de. **Lecciones de derecho financiero**. Madrid: Artes Gráficas Benzal, 1987.
- BURDEAU, Georges. **O Estado**. Trad. Cascais Franco. Publicações Europa-América (sem indicação de local e data.)
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6.ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Para entender Kelsen**. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1990.
- CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. São Paulo: Forense Universitária, 1993.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1979.

- DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de direito tributário** no. 45.
- DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- DOBROWOLSKI, Silvio. A Constituição de 1988: um mito a resgatar. **Revista de informação legislativa**. no. 113. Brasília: Senado Federal, 1992, p. 131-142.
- DUGUIT, Léon. **Traité de droit constitutionnel**. v. 1. 2. ed. Paris: Ancienne Librairie Fontemog & Cie., Éditeurs, E. de Coccad, Successeur, 1921.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.
- GRAU, Eros Roberto. A Constituição brasileira e as normas programáticas. **Revista de Direito Constitucional e Ciência Política**. n. 4, Rio de Janeiro, 1985.
- _____. Medidas provisórias na Constituição de 1988. **Revista dos Tribunais** no. 658. São Paulo, p. 240-242.
- HELLER, Hermann. **Teoria do Estado**. Trad. Lycurgo Gomes da Mota. São Paulo: Mestre Jou, 1968.
- ISHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- _____. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Cima. (sem indicação de ano.)
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5.ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 3 ed. Trad. Walter Stöner. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1995.

LEONETTI, Carlos Araújo. A Constituição enjeitada. **O Estado**. Florianópolis, 24 jul., p.2, 1997.

_____. A eficácia das normas constitucionais programáticas. **Repertório IOB de Jurisprudência**. no. 20/98, p. 497-500.

_____. O IPTU e a função social da propriedade. **Revista dialética de direito tributário** no. 37, p.17-25. São Paulo, 1998.

LÉVY-BRUHL, Henri. **Sociologia do direito**. São Paulo: Difusão Européia, 1964.

LIMA, Ruy Cirne. Município pode lançar contribuição de melhoria sem esperar regulamento. **Revista de Direito Público**. nr. 10.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12 ed. São Paulo: Malheiros 1997.

_____. O fato gerador da contribuição de melhoria. **Repertório IOB de Jurisprudência**. no. 20/93, p. 406-407.

MANZONI, Ignacio. **Profili generali dei contributi di miglioria**. Torino: Giappicheli, 1970.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 3.ed. São Paulo: Abril Cultural, 1983,

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A contribuição de melhoria no sistema constitucional brasileiro. **Repertório IOB de Jurisprudência**. no. 13/94, p. 255-259.

_____. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos.
In: _____. **Comentários ao código tributário nacional**. v.3. São Paulo: Bushatsky, 1977.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

MESQUITA, Luiz José de. Contribuição de melhoria. **Suplemento Tributário** no. 59, 1986.

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v.1. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- _____. **Compêndio de direito tributário**. v.2. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: _____. **Tratado de direito tributário**. v. 8. Coord. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- PASOLD, Cesar Luiz. **A função social do Estado contemporâneo**. 2. ed. Florianópolis: Estudantil, 1988.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- PINTO FERREIRA, Luiz. **Princípios do direito constitucional moderno**. 5.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1969**, v. 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuição de melhoria na Constituição de 1988. **Repertório IOB de Jurisprudência no. 19/93, p. 383-385**.
- ROSEWATER, Victor. **A study in municipal finances**. New York: Columbia College, 1893.
- SALLES, José Carlos de Moraes. **A desapropriação à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Medidas provisórias na Constituição brasileira. In: _____. **Programa de Formação - Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. PCT – Princípios constitucionais tributários**. Texto I. Brasília: Ministério da Fazenda, 1997
- SCHMITT, Carl. **Teoría de la Constitución**. Trad. Francisco Ayala. Ciudad de Mexico: Editora Nacional, 1970.
- SELIGMAN, E. **Essays sur l'impôt**. Paris: Giard & Brière, 1914.

SIEYÈS, Emmanuel. **A Constituinte burguesa.** (Qu'est-ce que le Tiers État?) Trad. Norma Azeredo. 2.tir. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

_____. **Curso de direito constitucional positivo.** 9. ed., 4. tir. São Paulo: Malheiros: 1994.

_____. **Fundamentos do direito tributário e tributos municipais.** 1.ed.. São Paulo: José Bushatsky, 1978.

SILVA, Edgard Neves da. Contribuição de melhoria. In: _____ **Curso de direito tributário.** Coord. Ives Gandra da Silva. v.2. 4.ed. Belém: CEJUP, 1995.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária.** Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. Natureza tributária da contribuição para o FGTS. **Revista de Direito Público** no. 17, 1971, p. 313.

_____. O sistema tributário federal. In: _____ **O sistema fazendário.** 1.ed. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963, pp. 10 e ss.

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. O Congresso Nacional e a produção de normas tributárias. In: _____ **O sistema tributário na revisão constitucional.** Coord. Dejalma de Campos. São Paulo: Atlas, 1993.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1965.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.